

الضَّرْبُ عَلَى الدَّجَلِ

في النظام الضريبي المصري

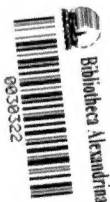
(وفقاً للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل
بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣)

دكتور
عز الدين إبراهيم
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

دكتور
عبد الله الصبغى
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

١٩٩٠ / ١٩٩١

الناشر
دار الثقافة الجامعية
جامعة عين شمس



الضَّائِعُ عَلَى الْإِلَهِ جَلَّ جَلَالُهُ

في النظام الضريبي المصري

(وفقاً للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل
بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣)

دكتور
عز الدين إبراهيم
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

دكتور
عبد الله الصبيحي
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

١٩٩٠ / ١٩٩١

الناشر
دار النشر الاقتصادية
جامعة عين شمس

مقدمة

(أهمية الضرائب ، ذاتية القانون الضريبي
التطور التاريخي للنظام الضريبي المصري ،
خطة الدراسة)

أولا : أهمية الضرائب :

يتحلل المفهوم الحديث للتنمية في أنها ليست عملية
نمو اقتصادي تجري في فراغ ، بل هي عملية مجتمعية شاملة
تعني زيادة الانتاج والارتفاع بمستوى الخدمات واتساع مجالاتها
وكذلك أنماط السلوك الاجتماعي والقيم السائدة والأوضاع السياسية
الداخلية والخارجية التي لها أثرها الهام في تحديد مستوى
أولويات التنمية (١) . ان التنمية تعني التأليف بين التغييرات
الفكرية والاجتماعية للسكان بهدف جعلهم قادرين على زمامة
نتاجهم الحقيقي الكلي (٢) .

- ان كل سياسة للتنمية تفرض على الاقتصادى وعلى المخطط ،
وكذلك على المتخذين للقرارات مشكلة تمويل هذه التنمية ، والتمويل
يعنى - كما يقول الاقتصادى "أ.ج.أناجى" - : تقديم الوسائل
المناسبة للحكومة ، والتي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها
المخططة (٣) .

(١) راجع في ذلك : "استراتيجية التنمية في مصر" ، أبحاث
ومناقشات المؤتمر العلمى السنوى الثانى للاقتصاديين
المصريين ، القاهرة (٢٤ - ٢٦ مارس ١٩٧٧) الهيئة
المصرية العامة للكتاب ، ١٩٧٨ ، ص ١١ .

- (٢) راجع : F.PERROUX; L'Economie du XX éme
Siècle, P.U.F., Paris, 1961, p. 255.
(٣) E.GANNAGE; "Financement du développement".
P.U.F., Paris, 1969, p. 7.

- وفي الدول النامية بصفة عامة^{١٢}، وفي مصر على وجه الخصوص، فإن الضرائب تعد من أهم الوسائل اللازمة لتمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويرجع ذلك الى أسباب كثيرة نذكر منها : ضعف معدلات الادخار الاختياري بالصعوبات التي تعترضها تعبئته وتشجيعه، وكذلك فإن التمويل بالعجز يؤدي الى مزيد من التضخم وارتفاع الأسعار، كما أن الاعتماد على القروض الخارجية له مخاطره المعروفة. وفي العاضى، كان دور الضرائب قاصرا على تغطية النفقات العامة، أى على الأغراض العالمية، دون أن يكون لها آثار - بصورة مباشرة - فى المجالين الاقتصادى والاجتماعى... ومع تطور الدور الاقتصادى للدولة من ناحية وتطور الفكر الاقتصادى والعالمى، من ناحية أخرى، فإن تطورا مماثلا قد حدث فى الدور الذى يمكن للضرائب أن تؤديه : فمن الناحية الاقتصادية : أصبحت الضرائب أداة هامة تستخدم فى تشجيع وتوجيه الاستثمارات الخاصة، وفى جذب رؤوس الأموال من الأسواق العالمية وفى محاربة التقلبات الاقتصادية والتسى تتصل بصفة أساسية فى التضخم أو الانكماش... ومن الناحية الاجتماعية، أضحت الضرائب أداة هامة من أدوات تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الثروات والدخول فى المجتمع بما يحقق التقارب بين الطبقات الاجتماعية ويخفف العبء عن ذوى الدخل المحدود.

وسوف نخصص الباب الأول من المؤلف الحالى لايضاح هذه الأهمية بشئ من التفصيل.

ثانيا : ذاتية القانون الضريبى :

- القانون الضريبى هو مجموعة الأحكام المتعلقة بالاقتطاع الضريبى، وتطبق هذه الأحكام على أشخاص وأمسوال سبق الاعتراف بوجودها، ولها تنظيماتها فى الفروع الأخرى للقانون على نحو يمكن معه القول بأن لكل فرع من هذه الفروع ذاتية الخاصة أى أصوله وقواعده التى يمكن أن تنظم وضع قانونى

معين على خلاف ما تنقضى به الفروع الأخرى للقانون (١). ويعتد القانون الضريبي جزءاً من التشريع المالي للدولة ، ومن ثم فإنه ينتمي الى قسم القانون العام الذى تظهر فيه الدولة بصفتها - مثلاً للجماعة ، وتتمتع فيه بامتيازات السلطة العامة - وفق داخل نطاق القانون العام " ظل القانون الضريبي - بوصفه عظمياً لحقوق الخزانة وامتيازاتها - الى عهد قريب جزءاً من القانونين الادارى ، ولكنه صار فى السنوات الأخيرة - يستقل شيئاً فشيئاً عن ذلك القانون ، حتى أصبح استقلاله عنه أمراً مسلماً به لدى الفقه والقضاء ، كما أصبح يكون فرعاً من فروع القانون العام لـ ذاتية (٢) .

- وعلى الرغم من ذاتية القانون الضريبي - كفرع من فروع القانون العام - فإنه لا يمكن إغفال الصلة بينه وبين هذه الفروع . فالقانون الدستوري يتضمن قاعدة مشروعية الضرائب ويحدد قواعد الاختصاص بإنشاء الضرائب والرسوم . والقانون الادارى ينظم الهيئات المحلية وحققها فى فرض بعض الضرائب والرسوم ، والقضاء الادارى واختصاصه بنظر بعض المنازعات الضريبية .

كما أنه لا يمكن إغفال الصلة بين القانون الضريبي والقانون الخاص ، فكثيراً ما يحيل الأول الى الأخير . وحتى فى حالة سكوت القانون الضريبي وعدم وجود الحل المناسب فى أصوله ، فإنه يمكن اللجوء الى قواعد القانون الخاص بما يلائم

(١) راجع :

L. TROTABAS, J. M. COTTERET ; " Droit Fiscal ",
Dalloz, 1980, p. 11 - 12.

(٢) راجع : د . محمد طه بدوى ، د . محمد حمدي النشار :
" أصول التشريع الضريبي " ، دار المعارف ، القاهرة ،

روح القانون الضريبي والغرض منه (١) .

- وجدير بالذكر في هذا المجال ، أن نشير إلى أن العقولة المنشهورة بأن قوانين الضرائب يجب أن تفسر تفسيراً ضيقاً ، وأن الشك في معناها يفسر لصالح الممول ، أصبحت محدودة ، وحل محلها الروح العملية لاجتهاد القاضي في التفسير ، فحيث يوجد غموض ، فإن القاضي لا يتردد في البحث عن روح النص وقصد المشرع بالالتجاء إلى الأعمال التحضيرية وغير ذلك من العناصر الخارجة عن النص ، ومن ثم فهو يتعدى التفسير الحرفي إلى تفسير ضيق أو واسع وأحياناً - وعلى سبيل الاستثناء - إلى القياس بهدف تطبيق الضريبة تطبيقاً فردياً محدداً (٢) .

ثالثاً : التطور التاريخي لنظام الضرائب في مصر :

يقصد بالنظام الضريبي " مجموعة التشريعات والسياسات والأجهزة التي تخطط وتدبر وتنفذ عطيات عبثية أو جباية الاقطاعات العالية التي يؤد بها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون للدولة بصورة جدية ونهائية ودون مقابل خاص ومباشر" (٣) .

(١) من ذلك ما جرى عليه القضاء العصري من وجوب تطبيق قواعد العرافات بوصفها الأحكام العامة فيما يختص بالأجرامات التي لا يتضمنها القانون الضريبي .
- انظر مثلاً : د . يونس أحمد البطريق : "النظم المالية" ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندرية ، ١٩٨٧ ، ص ٢٢٤ - ٢٢٩ .

(٢) انظر : G.TIXIER; G.GEST; "Droit Fiscal, L.G.D.J., Paris, 1981, p. 12 - 14.

(٣) راجع : د . أحمد الشرقاوى "السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر خلال السبعينات" - معهد التخطيط القومي، مذكرة خارجية رقم ١٢٩٨ ، القاهرة ، يونية ١٩٨١ ص ٧.

وتشير دراسات التطور التاريخي للنظام الضريبي العصري
الى تأثير هذا النظام فى المتغيرات الاقتصادية والمالية
والسياسية والاجتماعية ، وكذلك الى تأثير هذا النظام بهذه
المتغيرات . . . ويمكن أن نشير بايجاز الى هذا التطور
فيما يلى :

١ - عرفت مصر الضرائب منذ أقدم العصور (١) . ففى
أن جذور النظام الضريبي المعاصر ، ترجع الى عهد محمد على
الذى قام بغرض عدة أنواع من الضرائب أهمها الرسوم الجمركية
والضرائب على الدخل الناتج عن الملكية العقارية (الأراضي
والمباني) ، كذلك ضريبة الرؤوس أو الفردة وضريبة النخيل
وضريبة الطح . . وقد اتسمت هذه الضرائب بصعوبة تحديد
السند التشريعى التى تستند اليه .

٢ - فى آخر عهد الخديوى اسماعيل ازدادت الأحوال
المالية سوءا ، وتم تأليف لجنة عليا للتحقيق ، كان معظم أعضائها
من الأجانب . ولخصت اللجنة فى تقريرها أهم عيوب النظام
الضريبي حينذاك ، فذكرت فى هذا الصدد أن السلطة المختصة

(١) لمزيد من التفصيل فى هذا المجال ، راجع مثلا :

- G.ARDANT; "Histoire de l'impôt", Tome 1,
Ed. Fayard, Paris, 1971, p. 29 - 76.
- N.TOMICHE; "L'Egypte Moderne", P.U.F., 1976,
p. 18, 35, 36, 44, 45 et p. 56 - 60.
- J.GAUDEMET; "Finances et fiscalité dans
les sociétés antiques", dans: " Etudes de
finances publiques, Ed. Economica, Paris,
1984, p. 18 - 27.

وكذلك د . زين العابدين ناصر : " النظام الضريبي العصري"
دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٩ ، ص ٧ - ١٨ .
- د . حسين خلاف : " الوجيز فى تشريع الضرائب المصرية " ،
الطبعة الثانية ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ١٩٥٥ =

بسبب أحكام الضرائب لم تكن محدودة أو معلومة ، ولم تكن هذه الأحكام تنشر بانتظام في الجرائد أو النشرات الرسمية حتى يمكن للممولين معرفتها . وكانت جباية الضرائب تتم في أوقسات غير ملائمة ، كما كانت الإدارة تتعسف مع الوطنيين في جباية الضرائب ، بينما كانت تتساهل في ذلك - طوعا أو جبرا - مع رعايا الدول الأجنبية . وتقدمت اللجنة المذكورة إلى الحكومة بعدة مقترحات لعلاج هذه العيوب والمساوي .

٣ - ابتداء من سنة ١٨٨٠ ، أخذت الحكومة المصرية في إلغاء الضرائب الكيدية أو التعسفية أو التافهة الحصيلة كما تقرر وجوب الحصول على موافقة الهيئات النيابية على تشريعات الضرائب ، وأعادت الحكومة المصرية تنظيم ضريبة العبائي سنة ١٨٨٤ وكذلك تعديل ضريبة الأتبان خلال الفترة من سنة ١٨٨٠ إلى سنة ١٩٠٧ ، كما استردت حريتها في وضع التعريفة الجمركية سنة ١٩٣٠ .

٤ - بقي النظام الضريبي سيئا - رغم هذه الإصلاحات - بسبب الامتيازات الأجنبية التي كانت تقيد حرية مصر في فرض الضرائب وفي سن التشريعات بصفة عامة . وقد ميزت هذه الامتيازات بين الأجانب والوطنيين في المعاملة المالية ، حيث تمتع الأجانب بالاعفاء من الضرائب المباشرة دون الوطنيين ، وقد كان ذلك مخالفا صارخا لمبادئ عمومية ووحدة الضريبة . بصفة عامة ، عجزت الضرائب - في ذلك الوقت - عن مواجهة الزيادة المطردة في النفقات العامة .

= من ٢ - ١٣ .

- النظام الضريبي المصري : " دراسة منشورة في العدد الأول من النشرة الاقتصادية الصادرة عن البنك الأهلي المصري - مجلد ٣٧ - ١٩٨٤ ، ص ١١ -

٥ - استمر ذلك ، حتى ألغيت الامتيازات الأجنبية بمقتضى معاهدة مونترو سنة ١٩٣٧ ، وكان الالغاء تاماً ومن جميع الوجوه ، وتكونت لجان لصياغة التشريعات الضريبية وتقدمت الى الحكومة بثلاثة مشروعات قوانين ، يخص أولها الضرائب على الايرادات المنقولة ، وثانيها يتعلق بضريبة الدمغة بينما يخص المشروع الثالث رسم الأيلولة على الشركات ، وانتهى الأمر فيها باصدار القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض الضرائب على الايرادات المنقولة ، والقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض رسم الدمغة ، أما رسم الأيلولة على الشركات فقد تأخر صدور قانونه حتى سنة ١٩٤٤ ، كذلك فوضت ضريبة عامة على الايراد بمقتضى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ . وقد اتسمت التشريعات الضريبية في أوائل صدرها بسيطرة الهدف العالى عليها ، وعدم امتداد نطاقها الى كثير من الدخول والثروات .

٦ - في أوائل الخمسينات ، صدرت تعديلات متتالية في قوانين الضرائب ، كان هدفها يتلخص في تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية الى جانب الفرض العالى ، فقد استحدثت ضريبة تصاعدية على الشركات ، ورفعت أسعار الضريبة العامة على الدخل لتصل الى ٨٠ ٪ على تلك الشريحة التى تزيد عن ٥٠ ألف جنيه سنوياً . كما صدرت عدة قوانين مستهدفة منح القطاع الخاص والشركات الأجنبية العاملة في مصر بعض الإعفاءات تشجيعاً لها على الاستثمار في مصر . ومع بدايات الستينات وصدور قانون التأمين في عام ١٩٦١ ، اتسمت التشريعات الضريبية بمحاولة تحقيق الاهداف الاجتماعية ، حيث بدأ الدور الاقتصادى للقطاع العام في التزايد مقابل تقلص دور القطاع الخاص ، وفي تلك الفترة ، عدلت شرائح الضريبة العامة على الايراد وضيق نطاقها ، كما عدلت نسبة شرائح الضريبة على الشركات ، على أن دور الضرائب في تحقيق العدالة الاجتماعية تضائل الى حد كبير ، حيث لم يكن هناك مجال كبير لأن تقوم الضرائب ، وخاصة الضرائب المباشرة ، بهذا الدور

فى مصر ، لأن القوانين الاشتراكية تكفلت بالمهمة الأساسية ففى
هذا الشأن (١) .

٧ - وخلال السبعينات ، وطى وجه التحديد قبل
انتهاء النصف الأول منها (عام ١٩٧٤) ، اتبعت مصر سياسة
اقتصادية جديدة تطلت أساسا فى تشجيع الاستثمارات العربية
والأجنبية والعطى على تجميع موارد للدولة وتشجيع المدخـرات
والقطاع الخاص (سياسة الانفتاح الاقتصادى) ، وكان ضروريا
أن يساير التشريع الضريبى ما طرأ على المجتمع من تطورات
اقتصادية واجتماعية وسياسية ، فصدر قانون استثمار العمال العربى
والأجنبى والمناطق الحرة رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والذى عدل
بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ (٢) مقررا بعض الاعفاءات الضريبية
لأرباح المشروعات لعدد قد تصل الى ثمان سنوات . كما صدر
التشريع الضريبى الجديد رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والذى أطلق عليه
" قانون العدالة الضريبية " حيث حاول اخضاع بعض الدخل
للضريبة ، وإن عجزت تعديلاته عن التعرض للنظام الضريبى ففى
مجموعه ، وأقصى ما أحدثه فى ذلك الوقت أنه غير معالم أقسى
أجزاء الكيان الضريبى القائم ، بقيت بقية الأجزاء ، بل والجزء
المعدل تنتظر اصلاحا أكمل وأعم (٣) .

٨ - وأخيرا ، وفى مجال الضرائب على الدخل ، وتحقيقا
لتطبيق مبادئ العدالة الاجتماعية عن طريق الاعفاءات التى يتمتع

(١) راجع : " نظام الضرائب - الحاضر والمستقبل " - المجالس
القومية المتخصصة ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٤٩ وما بعدها .

(٢) والذى حل محله فيما بعد القانون الجديد رقم ٢٣٠ لسنة
١٩٨٩ .

(٣) راجع : د . عادل حشيش ، " التشريع الضريبى المصرى " ،
مؤسسة الثقافة الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٤ ،
ص ٧٠ .

بها ذوى الدخل المحدود ، والأخذ بعداً التصاعد فى أسعار هذه الضرائب ، وتشجيعاً للاستثمار فى المجالات الانتاجية ، وقضاء على التهرب الضريبى من طريق تعديل النظم الضريبية الخاصة بتقدير الاقارار وامساك الدفاتر ، وتنظيمها للعلاقة بين مصلحة الضرائب والممولين حفاظاً على حقوقهم معاً ، والغاء لبعض الضرائب والرسوم التى فرضت فى ظروف الحرب والدفاع ، صدر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لتنظيم الضرائب على الدخل ، وألغيت بموجبه أحكام القانون السابق رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ (فيما عدا بعض المواد) (١) ، كما ألغى بموجبه كل حكم يخالف أحكامه . وأضحى هذا القانون هو المطبق الآن مع بعض التعديلات التى أدخلت عليه أخيراً بمقتضى القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ (٢) .

رابعاً : خطة الدراسة :

- فى الوقت الحاضر ، يمثل النظام الضريبى المصرى فى قسمين رئيسيين :

الأول : يضم مجموعة الضرائب العاشرة التى تتضمن فى الضرائب على الدخل من ناحية والضرائب على رأس المال والثروة والأثراء من ناحية أخرى .

(١) المواد (٢٥ ، ٢٦ / ١ ، ٢٩ ، ٣٠ ، ٣١) .

(٢) صدر هذا القانون الأخير لتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل وذلك بزيادة بعض شرائح هذه الضرائب ، وكذلك لتعديس الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ليصل سعرها الى ٤٠ ٪ (لما يزيد على ١٣٥ ألف جنيه للنشاط التجارى ، والى ٣٢ ٪ لما يزيد على ٥٤ ألف جنيه للنشاط الصناعى والتصديسى .

أما القسم الثاني فإنه يشمل مجموعة الضرائب غير المباشرة والتي تتمثل أساسا في الضرائب الجمركية (١) والدغة واللاهسي بعض الاناوات ، وكذلك ضرائب الاستهلاك . . وفي مـهـارة موجزة ، فإن مجموعة ضرائب القسم الأول تعرض على الدخل بمـنـاسبة الحصول عليه ، أما مجموعة ضرائب القسم الثاني ، فإنها تفرض على هذا الدخل ولكن بمـنـاسبة انفاقه أو تداوله .

- وسوف يكون تركيزنا في هذا المؤلف ، على أهم أنواع ضرائب القسم الأول (الضرائب المباشرة) والتي تتشـمـل في مجموعة الضرائب على الدخل . . وفي داخل هذه المجموعة ، يمكن أن نميز بين نوعين من الضرائب ، أولهما ، يشمل الضرائب على الإيرادات العقارية (الأطيان والماني والأراضي الفضـاء) والتي تنظم أحكامها قوانين مستقلة ، وثانيهما ، يضم مجموعة الضرائب على الإيرادات المنقولة للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ، والتي ينظم أحكامها ، كما سبق أن ذكرنا حالا ، القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بق رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ .

- ونظرا للدور الهام الذي يمكن للضرائب بقسمـها أن تؤثر من خلاله على عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، فإننا سنخصص الباب الأول لايضاح هذا الدور ، أما الأبواب التالية فإننا سنخصصها لدراسة الأحكام المتعلقة بالضرائب على الدخل على نحو ما ذكرنا ، وسيكون الباب الأخير لايضاح مدى مساهمة هذه الضرائب في تمويل الانفاق العام بمصر .

وعلى ذلك ، فإن موضوعات الدراسة ستكونون كما يلي :

-
- (١) تعتبر هذه الضرائب أهم أنواع الضرائب غير المباشرة ، وقد بلغت نسبة حصيلتها نحو ٥٢ ٪ عام (١٩٨١/٨٠) من جلة الضرائب غير المباشرة .

- الباب الأول : الدور الاقتصادي والاجتماعي للضرائب .
- الباب الثاني : الضرائب على الإيرادات العقارية .
- الباب الثالث : الضريبة على إيرادات القيم المضافة .
- الباب الرابع : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .
- الباب الخامس : الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها .
- الباب السادس : الضريبة على أرباح المهن الحرة .
- الباب السابع : الضريبة العامة على الدخل .
- الباب الثامن : الضريبة على أرباح شركات الأموال .

المسألة الأولى

الدور الاقتصادي والاجتماعي للمضرائب

تقديم :

- عندما أصبحت الحرية الاقتصادية هي المبدأ الحاكم للسياسات الاقتصادية خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر وبداية القرن العشرين ، أحجبت الدولة من التدخل في النشاط الاقتصادي ، وكان دورها قاصراً على تحقيق الأمن والدفاع والعدالة وإدارة المرافق العامة التقليدية . وكان من الطبيعي في نطاق ما سمي " بالدولة الحارسة " في ذلك الوقت ، أن تسيطر فكرة حياد الدولة العامة على الفكر العالي التقليدي ، ومن ثم فقد اقتصر دور هدف الضريبة على توفير المال اللازم لتمكين الدولة من أداء هذا الدور دون أن يتعداه إلى تعديل المراكز النسبية لأفراد المجتمع أو إلى التأثير في قراراتهم الاقتصادية حيث تترك هذه وتلك لقوى السوق فحسب . وقد ارتبطت هذه الفكرة لحياد الضريبة بالاعتقاد في تحقيق التوازن الطقائسي في ظل حرية العرض والطلب .

- ومع تطور الدولة ، لم يعد الهدف العالي وحده هو ما تسعى الضرائب لتحقيقه ، فقد أصبحت الضرائب ميسرة أهم الأدوات في السياسة المالية للدولة من أجل تحقيق أهداف متعددة (اقتصادية ، اجتماعية ، سياسية) ، ليس على المستوى المحلي فحسب ، وإنما في إطار العلاقات الدولية أيضاً . وفي هذا المجال يؤكد " كالدور " على أن الضرائب هي الأداة الأكثر فاعلية في زيادة الادخار من الموارد المحلية من أجل تكوين رأس المال^(١) . وبينما تتخلل الوظيفة الرئيسية للضريبة - ميسرة وجهة نظر التمويل الوظيفي - في دولة متقدمة في تحقيق الاستقرار للاقتصاد وتجنب التضخم ، فإنها في دولة نامية

- N.KALDOR; "The role of taxation in economic development", in : Problemes in economic development, ed. by E.A.ROBINSON, Macmillan, 1965, p. 170 - 196.

تتخلل في تحقيق أقصى زيادة ممكنة في معدل الادخار الكلي .
وبالتالي زيادة معدلات الاستثمار (١) . . ان فحص أو استقصاء
النظام الضريبي لشعب أو بلد ما ، إنما يعنى دخولا في حياته
وحكما على مدى حيويته وفهما لتقدمه أو تخلفه (٢) .

ومادامت التنمية تعنى في النهاية ارتفاعا في مستوى
المعيشة ومزيدا من الرفاهية من خلال التغييرات الاقتصادية
والاجتماعية ، فإننا سنحاول في الباب الحالي أن نوضح بشيء
من التفصيل ذلك الدور الذي يمكن أن تلعبه الضرائب - من
الناحية الاقتصادية والاجتماعية - في إطار عملية التنمية (٣) .

ونقدم هذا الباب الى فصلين :

الأول : في الدور الاقتصادي للضرائب .

الثاني : في الدور الاجتماعي للضرائب .

(١) راجع : R.J.CHELLIAH, " Fiscal Policy in Under developped countries, with special reference to India, London, Atlen, 1960, p. 44.

(٢) E.GANNAGE, "La reforme des impots directs au Liban et en Syrie", Ed.Sirey, Paris, 1947, p. 248.

(٣) لمزيد من التفصيل ، راجع مؤلفنا " الضرائب والتنمية ، دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الانفاق العام بمصر " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ، ص ٢٣ - ٩٤ .

الفصل الأول

الدور الاقتصادي للضرائب

- في إطار سياسة شاملة لتحقيق الأهداف الاقتصادية المنشودة ، يمكن للضرائب - المباشرة وغير المباشرة - أن تستخدم في تحقيق هذه الأهداف من خلال اتباع الأساليب السعرية المناسبة للضرائب ، والاعفاءات الضريبية ، والتكاليف التي يسمح بخصمها من وطء الضريبة . كما تكفل هذه الأساليب باستخدام بعض حصيلة الضرائب في دعم وتشجيع الأنشطة الاقتصادية بالاعانات ، والملاوات وحوافز الدعم وما شابهها .

- والواقع أن الضرائب - باعتبارها اقتطاعاً جبرياً من دخول الأفراد عند الحصول عليها أو عند إنفاقها - فإن آثارها الاقتصادية تتوقف على أمرين : أولهما : واقعة الاقتطاع الضريبي من ثروة الأفراد ، وثانيهما : واقعة إنفاق حصيلة هذا الاقتطاع . .

وفي هذا المجال ، نجد منهجين أحدهما يوسع من نطاق الآثار الاقتصادية للضرائب ، حيث يجعلها شاملة للآثار المترتبة على واقعة الاقتطاع وتلك التي تترتب على إنفاق حصيلتها (الإنفاق العام) ، بينما يذهب المنهج الثاني إلى التضييق من هذه الآثار وقصرها على تلك التي تترتب على واقعة الاقتطاع الضريبي من ثروة الأفراد (العبء الضريبي) (١) .

(١) أخذت المدرسة الإيطالية بالمنهج الأول تحسينت تأثير "أنتونيودي ماركو" ، بينما أخذ بالمنهج الثاني الجانب الأكبر من الفكر المالي : "ادجورث ، بيجس-و ، ماسجريف" .

راجع : د . رفعت المجوب : "الطالية العامة" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٣٤٤ وطبعها .

وينتمى أغلب الكتاب الى المنهج الثانى لما يؤسسده من حجج كثيرة منها : أن حصيللة الضرائب قد لا تخصص فى ذات السنة التى جمعت فيها لتغطية الانفاق العام ، بل لتكوين احتياطي للميزانية ، كما أن تغطية الانفاق العام قد تتم عن طريق مصادر أخرى كالقروض أو الاصدار النقدي . . . الخ وكذلك فان العلاقة القائمة بين الضريبة والانفاق العام تدخل فى نظرية المالية العامة لا فى نظرية الضريبة . وعلى ذلك فان ايضاح الآثار الاقتصادية للضرائب يقتضى أن تدرس مستقلة عن دراسة آثار الانفاق العام .

- وعلى مستوى الاقتصاد القومي . في مجموعته ، تمثل الضرائب صئلا بمقدار ما يخص من حصيلتها لتسوية عطيات دفع الديون والتعويضات والاطانات ، كما أنها تصرف النظر عن كيفية استخدام حصيلتها ، تؤدى الى التأثير على مختلف الكميات الكلية (الاستهلاك ، الادخار ، الانتاج ، الاستثمار) وذلك من خلال ما يسمي في التعبير الشائع " بانتشار عبء الضريبة فى الاقتصاد القومي " .

وعلى مستوى التوازن الجزئى ، والذي يتعلق بأثار العبء الضريبي الفردى (أى العبء الذى يتحمله كل ممثل أوكل مجموعة من الممولين على حده) (١) نجد أن الضرائب سبب قد تؤدى الى أن يعمل الخاضعين لها على مقاومتها اما عن طريق التهرب منها أو من خلال تجنب اجراء الواقعة المنشئة لها .

(١) لمزيد من التفصيل حول موضوع العبء الضريبي وقياسه ، راجع مثلا : د . محمد أحمد الرزاز " قياس العبء الضريبي فى مصر " - دراسة منشورة فى مجلة القانون والاقتصاد ، جامعة القاهرة - كلية الحقوق ، العددان الأول والثانى ، مارس - يونية ١٩٧٩ ، ص ٢٧١ وما بعدها (مطبعة جامعة القاهرة ، ١٩٨١) .

كما أن العمل القانوني ، قد ينجح من خلال قوى السوق ، فسي نقل عبء الضريبة الى شخص آخر يقوم بدفعها ليصبح لها ممولاً فعلياً أو نهائياً (ظاهرة راجعية الضريبة أو استقرار عبئها) .. ويؤدي نقل عبء الضريبة الى تغييرات في أثمان السلع وعوامل الإنتاج وبالتالي يتأثر حجم الاستهلاك والإدخار الخ .

هذه الآثار المختلفة ، يمكن جعلها بشو من التفصيل في المباحث الآتية :

المبحث الأول : أثر الضرائب في الاستهلاك والإدخار .

المبحث الثاني : أثر الضرائب في الادخار .

المبحث الثالث : أثر الضرائب في التبادل الخارجي .

المبحث الرابع : دور الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي الداخلي .

.....

المبحث الأول

أثر الضرائب في الاستهلاك والإدخار

- في الدول النامية ، يعتبر انخفاض معدل تكوين رأس المال من أهم العقبات في طريق التنمية . ويرجع ذلك الى انخفاض الدخل الذي يترتب عليه انخفاض معدلات الادخار والاستثمار . ويرتبط ذلك بارتفاع العيل الحدى للاستهلاك وانخفاض الميل الحدى للإدخار الاختياري . ومن هنا تأتي أهمية الضرائب كأداة للإدخار الاجباري ، حيث يمكنها أن تقوم بنفسها في دور الادخار الاختياري في الحد من الانفاق الاستهلاكي لتوفير الموارد الحقيقية للتراكم الرأسمالي بدون تضخم .

- ولا يعني ذلك أن يحل الادخار الاجباري محل

الادخار الاختياري ، بل أن يكون الأول مكافئاً للثاني حتى
يرتفع معدل الادخار القوسي . وحتى يتحقق هذا الهدف
يتعين أن يكون أداء الضريبة على حساب الانفاق الاستهلاكي
وليس الادخار الاختياري ، إذا بقي كل شيء آخر على ما هو
عليه (١) . وتعارض الضرائب أثرها على كل من الاستهلاك
والادخار من خلال تأثيرها على دخل الأفراد من ناحية
وعلى أثمان السلع والخدمات من ناحية أخرى وكقاعدة
عامة تؤدي الضرائب المباشرة إلى انخفاض الدخل النقدي ،
كما تؤدي الضرائب غير المباشرة إلى رفع أثمان المنتجات (٢) .

أ - ويمكن القول بصفة عامة بأن فرض ضريبة مباشرة ينتج عنه
ما يسمى بأثر الدخل Income effect نتيجة انخفاض
دخل الفرد الجارى بمقدار الضريبة المستقطعة . ومن ثم
يعمل هذا الأثر على انقاص كل من الاستهلاك والادخار عند
مستوى هذا الدخل . ويُدفع هذا الأثر بالفرد إلى تخفيض
كل من استهلاكه الجارى وادخاره طالما ظل تقييمه ثابتاً
لأهمية هذين التغيرين . إلا أن أثراً تعويضياً قد ينتج عن
الاستقطاع الضريبي ، حيث يمثل هذا الأثر في دفع الفرد
إلى العمل على زيادة دخله عن المستوى الذي كان يحققه
قبل فرض الضريبة وذلك للاحتفاظ بمستوى دخله قبل الاقتطاع . . .
وفي حالة عدم وجود هذا الأثر التعويضى - وكان الانخفاض

(١) راجع : د . علي عباس عياد " الضريبة والادخار الشخصي
في الدبل النامية " ، دراسة منشورة في مجلة الحقوق
للبحوث القانونية والاقتصادية ، تصدرها كلية الحقوق -
جامعة الاسكندرية ، العدد الأول والثاني ، السنة
١٨ - ١٩٧٦ ، مطبعة جامعة الاسكندرية ، ١٩٨٢ ، ص ٦
ومابعدها .

(٢) راجع : رفعت المحجوب ، المرجع السابق ،
ص ٣٩٧ .

الاستهلاكو يتميز في علاقته بالادخار بانعدام العروة سببها ،
فان فرض الضريبة - أو رفع سعرها - قد يؤدي الى انخفاض
الادخار أو انعدامه ، بل انه قد يؤدي - بدافع احتفاظ الفرد
بمستوى استهلاك معين - الى الاتجاه نحو اسالة بعض عناصر
ذمته العالية أو الى الاقتراض (أى أن الادخار يصبح سلبيا) (١) .

وطى أساس هذه النتيجة الأخيرة ، أشار " نيركسن " (٢)
الى أن الاعتراض - الأكثر خصوصية - طى تطبيق الادخار
الاجبارى بواسطة الضرائب يتل في أن هذا التطبيق سيؤدي
الى انخفاض مدخرات الأفراد ، بل انه يؤدي أحيانا الى
تحويلها الى مدخرات سلبية . ويخيف قائلا : " من أجل
ايجاد حافز طى الادخار ، فان الضرائب يجب أن يكون فرضها
على الانفاق أكثر من فرضها على دخل الأفراد " .

ويمكن القول أن التكامل بين الادخار الاجبارى والاختيارى
يمكن أن يتحقق اذا ما سعت السياسة الضريبية الى تحقيق العلاقة
بين المقدرة التكبيلية للمولين وقدرة طى الادخار . ان ذلك
يقتضى أن يترك الاقتطاع الضريبى جزءا مناسباً من دخل المولين
لادخاره (٣) .

(١) راجع : د . سمير محمد عبدالعزيز " الادخار الشخصى
والسياسة الضريبية ، دراسة تطبيقية في نظريتي الاقتصاد
الكلى والعالية العامة " ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ،
١٩٨٣ ، ص ١٥٩ وانظر أيضا :

- M.H.BROCHIER; " Finances publiques et
redistribution des revenus", Revue Econo-
mique, 19 Mai, 1950, p. 121.

(٢) انظر مؤلفه الشهير : " Les problemes
de la formation du capital dans les pays
sous-developpés", Trad. Française, ed.
Cujus, Paris, 1968, p. 143 - 144.

(٣) راجع : R.BASTA; "La capacité contributive
nationale et la vapacité contributire
individuelle..." Thèse, Paris, 1986,
p. 388.

ان زيادة الضرائب على الدخل سواء من حيث نوعها أو ارتفاع أسعارها ، تؤدي بصفة عامة ، الى انخفاض الادخار بنسبة أكبر من نسبة انخفاض الاستهلاك . ومعنى ذلك أن الادخار أكثر مرونة من الاستهلاك بالنسبة لتغيرات الدخل . ويتشكّل السبب في أن دوافع أو أسباب الادخار لا تكتسب قوة حقيقية الا بعد أن يحقق الفرد مستوى معيناً من الاستهلاك . فالحاجة الى الادخار ترتبط بالمستقبل غير المعلوم ، بينما الحاجة الى الاستهلاك - على العكس - تكون دائماً حاضرة وضرورية .

ب - وفيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة ، فإنها تمارس تأثيرها على الاستهلاك والادخار من خلال تأثيرها على أثمان السلع والخدمات ، حيث يؤدي ارتفاع الأسعار بقيمة هذه الضرائب الى خفض دخل المستهلكين وبالتالي ينخفض استهلاكهم المعلن (على أساس افتراض ثبات المبلغ النقدي المخصص للاستهلاك) ، وهو ما يعني أن هذه الضرائب تؤدي الى تكوين ادخار عنى اجباري لصالح الدولة (١) ، لكن ليس معنى تقليل الضريبة للمبالغ المخصصة للاستهلاك أن يقل طلب الممولين على السلع المختلفة بنفس النسبة ، بل ان ذلك يتم بنسب مختلفة ، ذلك أن مرونة طلب السلع المختلفة ليست واحدة ، ويلاحظ هنا أنه بالنسبة لذوى الدخل المرتفعة والذين تعودوا على اشباع حاجاتهم عن مستوى معين من الانفاق الاستهلاكي ، يكون تأثير الضريبة على ادخارهم بانقاصه أقوى من تأثيرها على خفض انفاقهم الاستهلاكي . وبالنسبة لذوى الدخل المحدودة أو الفقراء (ذوى الادخار الضعيف أو المعدوم) ، فإن تأثير الضريبة على استهلاكهم بانقاصه (٢) يكون أقوى من تأثيرها على ادخارهم . كما أن الضرائب

(١) د . رفعت المحجوب ، العرجع السابق ، ص ٢٩٨ .

(٢) وعلى وجه الخصوص إذا كان محل هذا الاستهلاك سلعة أو خدمات يتصرف طلبهم عليها بالمرونة الشبيهة

غير المباشرة ، وهو تخفيض حجم المبيعات ، كنتيجة لارتفاع أسعار هذه الأخيرة بقيمة الضرائب ، تؤدي عادة الى تخفيض الأرباح ، وبالتالي الى تخفيض مدخرات أبواب الأعمال .

- وإذا كان أثر التقليد (الرغبة في المحاكاة) بصفة عامة ، وزيادة استهلاك السلع الكمالية (أو الترفيفية) عند الأغنياء بصفة خاصة ، من السمات المميزة للدول النامية ، فإن فعالية الضرائب على الاستهلاك في تحقيق العدالة من ناحية ، وفي تحرير جزء من دخول الفقراء يمكن أن يدخل من ناحية أخرى ، تحتل في فرض هذه الضرائب على السلع الكمالية بنسبة أكبر من فرضها على السلع الضرورية والتي تتميز بطلب محدود ي الدخل عليها بضعف العروة (في مصر ، وفي عام ١٩٧٧ مثلاً ، بلغت حصة الضرائب المفروضة على السلع الضرورية التي لا غنى عنها لأصحاب الدخل المحدود أكثر من نصف حصة الضرائب على الانتاج والاستهلاك) (١) .

= راجع : د . عبد الحكيم الرفاعي ، د . حسين خلاف ، "مبادئ النظرية العامة للضريبة" مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ١٩٥٣ ، ص ٢٢٨ .

(١) راجع د . شريف رمسيس ، " نحو اصلاح نظام الضرائب على الانتاج والاستهلاك في جمهورية مصر العربية " مجلة العلوم القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الأول والثاني ، السنة ١٩ ، يناير - يوليو ١٩٧٧ ، ص ١٠ - ١١ .

المبحث الثاني أثر الضرائب في الانتاج

إذا كانت المشكلة الاقتصادية العامة في الدول النامية تكمن كما يرى "نيركس" في كيفية توجيه الجزء الأكبر من الزيادة في الدخل الحقيقي نحو الادخار ، والتخفيض قدر الامكان من الجزء الموجه نحو الزيادة الحالية في الاستهلاك (١) ، فاننا نجد "كوزنيتس" يبرز جانباً هاماً من جوانب هذه المشكلة يتصل في تقييد التعبئة والاستخدام المنتج للادخار القومي في هذه الدول (٢) .

- وقد رأينا حالا كيف يمكن للضرائب أن تؤثر على الاستهلاك والادخار ، فان تأثيرها يمتد كذلك في الانتاج من خلال ما تحدثه من تأثير في معدلات الاستثمار (أي في الاستخدام المنتج للادخار القومي) . وفي عبارة أخرى يمكن القول أن الضرائب كما تؤثر في عرض الادخار : فانها تؤثر كذلك في طلبه من قبل المنتجين للاستثمار وهذا يبرز دور الضرائب كأداة ديناميكية للنمو الاقتصادي (٣) .

- وتتأثر توقعات المشروعات لما ستكون عليه الكفاءة الحدية لرأس المال تأثراً بالغاً بهيكل مجموعة الضرائب التي تصيب

- R.NURKSE; "les problemes...", op. cit., (١)
p. 144.

- S.KUZNETS; "Six lectures on economic growth", lecture IV, 1958, p. 63, Cité par: A.PEPELASSIS, L.MEARS, I. ADELMAN; "Economic development: Analysis and cases studies", U.S.A., 1961, p. 99. (٢)

- E.GAINAGE; "Financement...", op. (٣) راجع :
cit., p. 119.

معدل عائداتها المستقبلية من الاستثمار سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، وكذلك بما تتوقعه من تغير في هذا الهيكل . فالضرائب المفروضة على أرباح المشروعات تنص بصفة مباشرة معدل العائد المتوقع من الاستثمار الى نفقته . ويؤدي توسيع المشروعات زيادة سعر هذه الضرائب الى تخفيض نفقاتها الاستثمارية ، في حين يؤدي توقعها لانخفاض هذا السعر الى توسيعها في تلك النفقات . كما تؤثر الضرائب المفروضة على دخل الأفراد في هذا الانفاق بطريقة غير مباشرة ، حيث يؤدي زيادة سعر هذه الضرائب الى نقص القوة الشرائية لدى الأفراد وبالتالي نقص في طلبهم على منتجات المشروعات مما يؤدي في النهاية الى انقاص مقدار الإيرادات السنوية المتوقعة من الاستثمار ، ومن ثم تعمل المشروعات الى خفض انفاقها الاستثماري . والعكس يحدث في حالة توقع تخفيض سعر هذه الضرائب (١) .

- ويمكن للضرائب أن تؤثر في انتقال عوامل الانتاج بين المهن والصناعات والأمكنة المختلفة . فقد تفرض الضريبة على مهنة أو صناعة معينة ، فتجبر رؤوس الأموال ، كما يجبر العمل ، تلك المهنة أو الصناعة الى غيرها من المهن أو الصناعات التي لم تفرض عليها الضريبة المذكورة . كذلك فان فرض الضريبة قد يكون في منطقة أو في دولة معينة دون سواها ، فيكون ذلك سببا في انتقال المشروعات من تلك المنطقة أو الدولة الى غيرها من المناطق أو الدول (٢) .

(١) راجع : د . أحمد جمنج : "النظرية الاقتصادية - التحليل الاقتصادي الكلي" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الرابعة ، ١٩٨٧ ، ص ٢٥٤ .

(٢) وقد تحول دين هذا الانتقال عوائق كثيرة ، كما لا يخفى هذا التنقل من مخاطر متعددة . . راجع : د . حسن خان ، د . عبد الحكيم الرفاعي ، المرجع السابق ، ص ٢٣ وما بعدها .

- ولا يقتصر دور الضرائب على التأثير في جذب رؤوس الأموال المحلية للاستثمار من أجل زيادة الانتاج بل انها يمكن أن تستخدم - من خلال تقرير الاعفاءات الضريبية ففى جذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار فى الداخل . . . وتبدو أهمية هذا الدور أكثر وضوحا فى الدول النامية التى تتميز بانخفاض معدلات الادخار والاستثمار . وفى مصر (١) ، ومنذ أوائل الخمسينات وحتى الآن ، نجد قوانين الاستثمار (ق رقم ١٥٦ لسنة ١٩٥٣ ، ق رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١) (٢) ، ق رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والمعدل بق ٣٢ لسنة ١٩٧٧ ، وأخيرا القانون الجديد رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩) قد منحت رأس المال العربى والأجنبى مزايا واعفاءات ضريبية متعددة ألا فى جذبه للمساهمة فى زيادة الانتاج المحلى ورفع معدلات النمو الاقتصادى .

- وإذا كانت الضرائب غير المباشرة ، وعلى وجه الخصوص الضرائب الجمركية يمكن أن تستخدم لحماية الصناعات الوطنية الناشئة من المنافسة الأجنبية ، فإن زيادة الضرائب على دخول العمال وعلى سلع الاستهلاك الضرورية مع ما يترتب عليه من آثار تتخلل فى انخفاض مقدرتهم الانتاجية ، فانه يؤدي أيضا - ونتيجة للموازنة بين المنفعة الحدية للعدل والأثر الحدى لسه ، الى انخفاض العمل للعدل ، وهو ما يتضح خصوصا فى مجال المهن الحرة وساعات العمل الاضافية . . . وعلى أساس ذلك المنطق يتجه المشرع العالمى الى اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الضرائب ، كما يتجه الى اعفاء سلع الاستهلاك الضرورية ففى بعض الحالات .

(١) بلغ معدل الادخار فى مصر ٧٩٪ من الناتج المحلى عام ١٩٨٧/٨٦ ، راجع : د . عبدالله الصعيدى ، الادخار والنمو الاقتصادى . . . دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٩ ص ١٦٤ وما بعدها .

(٢) راجع دراسة تفصيلية لهذا القانون فى : د . ابراهيم شحاته معاملة الاستثمارات الأجنبية فى مصر " دار النهضة العربية القاهرة ١٩٧٢ ص ٤٠ وما بعدها .

المبحث الثالث

دور الضرائب في التبادل الخارجي

- على المستوى الدولي ، يمكن للضرائب أن تلعب دورا هاما في تحقيق التكامل الاقتصادي بين الدول ، وذلك من خلال التنسيق بين النظم الضريبية المختلفة (١) ومقابلة الاتفاقيات التي تستهدف مكافحة التهرب الضريبي ومواجهة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي .

- وتشكل التجارة الخارجية أهميتها البالغة فيسي الاقتصاد القومي للدول النامية ، وتحدث الأرباح وتخفيضاتها والتي تنتج عن هذه التجارة آثارها العميقة على الدخل القومي . ولما كانت الصادرات والواردات هي العناصر الرئيسية في هذه التجارة ، فإنها تؤثر على مستوى المعيشة من ناحيتين : فالصادرات يمكن أن تعالج جزئيا مشكلة تكوين رأس المال وتحقق الحصول على العملات الأجنبية من ناحية ، كما أن الواردات - وفقا لطبيعتها - يمكن أن تساهم في النمو أو على العكس يمكن أن تعوقه من ناحية أخرى (٢) .

- وفي الدول المتقدمة ، تؤكدت المساهمة الفعالة للتجارة الدولية في الارتفاع بالنمو الاقتصادي في دول السوق الأوروبية المشتركة من خلال التحرر الجمركي . وفي الدول النامية ، لوحظ وجود علاقة إحصائية ذات معنى بين معدل نمو الناتج القومي

(١) راجع : محمد رضا سليمان : " دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي " ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٠ .

(٢) راجع : R.GENDARME ; "La pauvreté des nations" , éd. Cujus, Paris, 1973, p. 280 et su.

الاجمالي ومعدل نمو الصادرات ، حيث بلغ معامل العلاقة بين التغيرات في نمو الصادرات (من حيث الحجم) وبين التغيرات في نمو الناتج القومي الاجمالي + ٠.٦٢ . وذلك لعينة من ثمان وعشرين دولة من هذه الدول (١) .

- وفي الوقت الحاضر ، نجد أن جانباً كبيراً من السدول النامية قد أصبح اقتصادها تابعاً أو معتمداً على الأسواق الدولية . ويرجع ذلك الى أسباب كثيرة منها : غياب التنوع في الصادرات زيادة الطلب على مصاد العرض الأجنبية للسلع الصنعة وحتىى للسلع الغذائية ، ورضة المستثمرين الأجانب في إعادة أو ترحيل أرباحهم الى أوطانهم رضىة في الأمان . . . الخ . وتشير الإحصائيات الى انخفاض نصيب الدول النامية في الصادرات العالمية من ٣٠.٨ ٪ عام ١٩٥٠ الى ٢٥ ٪ عام ١٩٧٩ . وكذلك الى تدهور معدلات التبادل في غير صالح هذه الدول (٢) .

- وتعتبر رسوم الصادرات من أهم الاجراءات التي يمكن للدول النامية استخدامها لمواجهة التقلبات المؤثرة في تجارتها الخارجية . فهذه الرسوم أو الضرائب " لم تعد دورها قاصراً على كونها مصدراً للإيرادات العامة (٣) ، بل أنها أصبحت أداة لتحقيق الاستقرار ، ووسيلة لمواجهة التضخم ودفع معدلات النمو الاقتصادي . وفي فترات الانتعاش وارتفاع أسعار المواد المصدرة يمكن للضرائب المفروضة على الصادرات أن تكون احتياطية

(١) راجع J.LOUP; "le Tiers - Monde peut - 11 survivre"; Economica, Paris, 1981. p. 215.

(٢) يقصد بمعدل التبادل : العلاقة بين الرقم القياسو لأسعار الصادرات وشيله بالنسبة للواردات .

(٣) في بعض الدول النامية كماليزيا ، وغانا ، وسيلان مثل الضرائب على الصادرات من ٢٥ ٪ الى ٤٠ ٪ من دخل الدولة . راجع:

- E.GAINAGE; "Financement....", op. cit. p.141.

لتحويل مجز الميزانية والواردات في فترات الانكماش والركود ...
والواقع أن فعالية هذه الضرائب في تحقيق الاستقرار تتوقف على
مدى مرونة الطلب على السلع المعدرة من قبل المشتريين في
الخارج .

- ويمكن للسياسة الضريبية ، من خلال الضرائب على
الواردات أن تحقق ذات الأهداف السابقة . وفي هذا المجال ،
يمكن للتغيرات في سعر الصرف الجمركي أن تلعب دورا هاما
في زيادة الحصيلة المالية ، ويمكن للتعريف الجمركي الاتفاقي
بين الدول أن تدعم التبادل الخارجي بينها ، كما أنه قد يرد
في التعريف الاتفاقي الشرط المعروف باسم " شرط الدولة
الأولى بالرعاية " ، وهو ينصرف إلى أن تقبل الدولة الموقعة
على هذه الاتفاقية من أية تسهيلات جمركية أفضل تمنحها الدولة
التي عقدت معها الاتفاقية لدولة ثالثة . .

المبحث الرابع

دور الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي

الداخلي

متمم

- ينصرف المقصود بالاستقرار الاقتصادي الداخلي ،
أو التوازن الداخلي ، إلى تحقيق درجة محدودة من استقرار
الأسعار في إطار من التشغيل الكامل للمقدرة الانتاجية للاقتصاد
القومي والنمو الاقتصادي المطرد (١) ورغم ما يتضمنه هذا الاستقرار
من عناصر كثيرة ، فإن أهم هذه العناصر يتلخص في استقرار
الأسعار .

(١) راجع : د. محمد زكي شافعو " التنمية الاقتصادية ..
الكتاب الثاني ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٠ ،
١٩٧٠ ، ص ٨٧ ، وما بعدها .

- وقد يتحقق المستوى التوازني للدخل القومي على مستوى الرغم من عدم تحقق التوظيف الكامل (١) . . فعند ما يتحقق التوازن عند مستوى أقل من مستوى التشغيل الكامل لأن كمية الانفاق على الاستهلاك والاستثمار - عند نقطة التوازن - لا تكفي لتصريف انتاج جميع الموارد عند تشغيلها تشغيلاً كاملاً ، والأسعار الجارية فإن ذلك يعني ضرورة بقاء بعض الموارد عاطلة ، ويطلق على هذه الحالة : "انكماش مستوى الدخل القومي" . وقد يتحقق التوازن عند مستوى أعلى من مستوى التشغيل الشامل ، لأن كمية الانفاق على الاستهلاك والاستثمار - عند نقطة التوازن - تكون أكبر مما يطلب لتصريف انتاج جميع الموارد عند تشغيلها تشغيلاً كاملاً ، مما يعني حدوث ضغط من الانفاق على الانتاج ، وحيث أن الفرض هو عدم إمكان زيادة الانتاج بعد التشغيل الشامل للموارد ، فإن هذا الضغط الناتج من الانفاق على الانتاج سيؤدي بالضرورة الى ارتفاع في الأسعار ، ويطلق على هذه الحالة : "تضخم مستوى الدخل القومي" . .

ويمكن التعبير عن هاتين الحالتين "بفجوة الانكماش والتضخم" حيث تتخلل في الفرق بين الانفاق الكلي والدخل الكلي عند مستوى التوظيف الكامل ، فإن كان الفرق سالباً (أي أن الدخل الكلي يفوق الانفاق الكلي) فإن الفجوة تكون انكماشية ، وإن كان الفرق موجبا (أي أن الانفاق الكلي يفوق الدخل الكلي) فإن الفجوة تكون تضخمية (٢) .

- (١) مستوى التوازن هو مجرد ذلك المستوى الذي حدث وساد خلال فترة معينة نتيجة لأن محدودات الدخل القومي كانت عند مستوى معين في هذه الفترة ، أو نتيجة لتفاعل الطلب الكلي والعرض الكلي خلالها . راجع : د . أحمد جامع ، المرجع السابق ، ص ٤٣٢ .
- (٢) راجع : د . حمدي العناني : "اقتصاديات الطلبة العامة في ظل نظم المشروطات الخاصة" الدار المصرية اللبنانية ، ١٩٨٧ ، ص ٥٩ وما بعدها .

وهنا يأتي دور الضرائب لمواجهة هاتين الحالتين .
وتكون هذه المواجهة من خلال استخدام الضرائب كأداة للتأثير
على حجم الطلب الفعلى (أى الانفاق الاستهلاكى والاستثمارى)
بهدف التوصل الى مستوى التشغيل الشامل ، وأولى اعصادة
التوازن بين العرض والطلب الكلى . . ويتحقق ذلك من خلال
ما يسمى " بالآثر التعويضى للضرائب " (١) .

أ - ففى حالة الانكماش (الركود أو الكساد) : يمكن
التوصل الى الهدف المشار اليه (فى مجال الاستهلاك) عن طريق
اجراء تخفيضات فى الضرائب بهدف زيادة القية الشرائية
الموجودة تحت تصرف الأفراد والمشروعات ، ومن ثم زيادة
الطلب الكلى على أموال الاستهلاك ، وتدعيم ذلك يمكن
أن تتقرر زيادة للضرائب على الأرباح غير الموزعة التى تستثمر
حتى لا تضطر المشروعات الى توزيعها مما يؤدى الى زيادة
الطلب الفعلى ، وكذلك زيادة الضرائب على التركات مما يؤدى الى
خفض الادخار وزيادة الاستهلاك . وفى مجال الاستثمار
يمكن أن تجرى الدولة تخفيضا فى الضرائب المقررة على الأرباح
وذلك من أجل زيادة الانتاج والتالى تشجيع الاستثمار الخاص
وهو ما يؤدى الى زيادة الطلب الفعلى .

وصفة عامة يمكن القول أن أى سياسة تهدف الى التأثير
فى الطلب الفعلى بالزيادة يجب أن تعمد على رفع الميسر
للاستهلاك ورفع الكفاية الحدية لرأس المال بالنسبة لسعر الفائدة (٢)

(١) راجع د . السيد عبد المولى "المالية العامة ، دراسة للاقتصاد

العالم ، مع اشارة خاصة للمالية العامة العصرية" دار النهضة

العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ٤١٤ وما بعدها .

(٢) راجع هذه النقطة بشئ من التفصيل عند : د . رفعت

المحجوب : " الطلب الفعلى ، مع دراسة خاصة بالبلاد

الآخذة فى النمو " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة

الثالثة ، ١٩٨٠ ، ص ١٩٥ وما بعدها .

ب - وفي حالة التضخم ، يمكن للسياسة الضريبية أن تعمل على أحداث بعض الآثار الانكماشية عن طريق خفض الطلب الفعلي الى المستوى الذى ضمن إعادة التوازن بين الطلب الكلى والعرض الكلى . وحقق بالكاد توازن التشغيل الكامل ، ويتمحق ذلك من خلال تحقيق فائض فى الميزانية اما عن طريق زيادة الإيرادات العامة ، واما عن طريق خفض الانفاق العمام . وهنا يمكن لزيادة الضرائب أن تسحب من تحت يد المستهلكين القوة الشرائية الزائدة والتي تسبب ارتفاع الأسعار . ويتوقف الأثر الانكماشى لزيادة العبء الضريبى على نوع الضرائب المطبقة . وإذا كانت الضرائب المباشرة على الدخل الشخصى يمكنها أن تلعب دورا هاما فى هذا المجال ، فإن استخدام الضرائب غير المباشرة يجب أن يكون انتقائيا ، بمعنى أن تزداد الضرائب على السلع والخدمات ذات العرض قليل المرونة وعلى تلك التى يتسهم الطلب عليها بضعف مرونته (١) .

(١) مع التسليم بأن هذه السياسة لها خطورتها الاجتماعية والسياسية بسبب ما تلقىه من أعباء ثقيلة على الطبقات محدودة الدخل والتي تنفق الجزء الأكبر من دخولها على سلع الاستهلاك الجارى .

الفصل الثاني

السدور الاجتماعي للضرائب

- كما أشرنا في مقدمة هذه الدراسة ، فإن التنمية في مفهومها الشامل لا تقتصر على اجراء تغييرات ايجابية في البنيان الاقتصادي بعناصره المادية (الانتاج ، رأس المال ، الاستثمار . . الخ) فقط ، بل انها تتضمن أيضا ، ول قبل ذلك ، اجراء تغييرات ايجابية في البنيان الاجتماعي بما يتضمنه من عناصر عديدة (الأفكار والمعتقدات السائدة ، الواسي والثقافة ، الأمة ، العادات والتقاليد . . . الخ) (١) .

- ان الأهمية البالغة للعوامل الاجتماعية في تحقيق التنمية بهذا المفهوم الأشمل ، والأوسع ، تقودنا الى الاعتقاد بأن كل تخطيط أو تنفيذ لها لا يأخذ في اعتباره هذه العوامل ، يكون تخطيطا أو تنفيذا قد جانبه الصواب . . . ان هذه العوامل أشد التصاقا بالانسان فهي كما ذكرنا تتغل في فكره ومفاهيمه ووعيه وثقافته ، عاداته وتقاليد ، وهي قبل كل ذلك صعدة عدالة اجتماعية يعيش في ظلها بومه وأمل أن يكون عليها غده .

- وهنا يأتي السؤال : كيف يمكن للضرائب ، وهو من أهم أدوات السياسة المالية في يد المنفذ وتحت بصر المخطط ، أن تحدث التغييرات الايجابية المطلوبة في هذه العوامل الاجتماعية مساهمة في تحقيق التنمية بمعناها الأشمل ؟

- (١) وتأكيذا لهذا المفهوم يعمل بعض الاقتصاديين الى تقسيم خصائص التخلف في البلدان النامية الى قسمين : يضم أولهما الخصائص الاقتصادية ، ويضم الثاني الخصائص الاجتماعية راجع في ذلك مثلا : د . طو لطفو " التنمية الاقتصادية دراسة تحليلية " ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٢ (ص ١٢-١٩) . وكذلك ص ١٢١ وما بعدها .

- ان الاجابة على هذا التساؤل تقتضى منسبا أولا -
أن نبرز في لمحة موجزة كيف يمكن للضرائب أن تواجه بعض
المشكلات الاجتماعية ذات التأثير السلبى على التنمية ، ثانيا
أن نحاول ايضاح دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية
من خلال التأثير فى اعادة توزيع الدخل القومى ، وذلك بشىء
من التفصيل فى المبحثين الآتيين :

المبحث الأول : دور الضرائب فى مواجهة بعض المشكلات
ذات السمة الاجتماعية .

المبحث الثانى : دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية .

المبحث الأول

دور الضرائب فى مواجهة بعض المشكلات الاجتماعية

- تتحل المشكلة الرئيسية فى البلاد النامية فى تكوين
الجهاز الانتاجى لتشغيل الموارد المتاحة ، وعلى ذلك يكون
ضروريا أن يعمل النظام الضريبى ، فى هذه البلاد ، على
دعم سياسة التنمية وذلك من طريق المساهمة فى تعبئة هذه
الموارد وتوجيهها للتنمية ، ويقتضى ذلك الحد من الاستهلاك
وتكوين المدخرات اللازمة لتمويل الاستثمارات . . . الا أن تحقيق
هذه الأهداف تواجه بعض العقبات ذات الطبيعة
الاجتماعية ، من أهمها : ارتفاع معدلات النمو السكاني من ناحية ،
والاستهلاك الترفى والرغبة فى التقليد والمحاكاة من ناحية أخرى .

أ - ونميط يتعلق بارتفاع معدلات نمو السكان فى الجانب
الأكبر من الدول النامية ، ملاحظ أن معدلات المواليد فيها
تتراوح بين ٣٠ ٪ و ٥٠ ٪ ، بينما تتراوح هذه المعدلات
بين ١٠ ٪ و ٢٠ ٪ فى الدول المتقدمة . كما يصل المعدل
السوى لنمو السكان فى الدول النامية الى أكثر من ٢٥ ٪

بينما يقل عن ١ ٪ في معظم الدول المتقدمة (١) . . . وأما
كان المعنى الذى يتضمنه التضخم السكانى (٢) فى الدول النامية
وأما كانت وجهة النظر فيما يتعلق بتأثير تزايد السكان طمس
التنمية (٣) ، فإن ما نستطيع قوله فى هذا المجال أن الدعوة
لـ "خفض معدل نمو السكان من خلال ما يسمى بتنظيم الأسرة
لمن تحقق الهدف المنشود والذى يتطل فى الموازنة بين ثمار
التنمية والزيادة السكانية ، إلا إذا كانت الجهود المذولة
من أجل التعبير الإيجابى فى الظروف الاجتماعية (خفض الأمية ،
تنمية الوعى والثقافة . . . الخ) وكذلك التعبير الإيجابى
فى الظروف الاقتصادية (الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة
فى رفع معدلات الانتاج . . . الخ) وأيضا استخدام أدوات السياسة
العالية والتخدية ، كل ذلك يجب أن يسير موازيا لهذه الدعوة
ان لم يسبقها .

- (١) راجع : A.SAUVY; "La population", Coll.
que sais - je ? P.U.F., 1979, p. 75.

- (٢) أشار W.A.LEWIS الى أن التضخم السكانى قد يعنى :
انخفاض فى نصيب الفرد من الانتاج ، الاعتماد طوى الخارج ،
عدم التناسب مع الموارد المتاحة ، زيادة الاستهلاك . راجع
- Théorie de la croissance economique : مؤلفه
Paris, 1971, 1971, p. 332.

- (٣) يذهب البعض الى أن التزايد السكانى يمثل العقبة
الرئيسية للتنمية ، فى هذا الاتجاه ، راجع :
د . صلاح الدين نامق "اقتصاديات السكان فى ظل التضخم
السكانى" دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ١٥٤ وما بعدها
ويرى آخرون أن أثر انخفاض معدلات النمو السكانى فى
رفع معدلات التنمية هو أثر ضعيف . راجع فى ذلك :
د . ابراهيم العيسوى ، " انفجار سكانى أم أزمة تنحيسة "
دار المستقبل العربى ، القاهرة ، ١٩٨٥ ، بينما يرى فريق =

- ومن هنا يمكن للضرائب باعتبارها من أهم أدوات السياسة المالية أن تقوم بدورها في مواجهة التغيرات في معدلات النمو السكاني : فقد تستخدم الضرائب لتشجيع النسل أو الحد منه حسب ظروف المجتمع ، فإذا كانت الدولة تعاني من ضغط الزيادة المستمرة في عدد السكان ، فإنها قد تفرض مثلا ضرائب أكثر على الشخص المتزوج ذي الأولاد الذين يتجاوز عددهم حدا معيناً ، وتفرض ضرائب أقل على من ليس لديه أولاد ، وإن كانت الدولة في حاجة إلى زيادة عدد السكان ، فإنها تستخدم المعاملة الضريبية التي تمكنها من تحقيق هذا الهدف ، وتفرض مثلا ضرائب كبرى على من ليس لديه أولاد وضرائب أقل على من لديه أولاد (١) ، وإذا كان الاتجاه الأول يمكن تطبيقه في الدول النامية ذات المعدلات المرتفعة للنمو السكاني ، فإن الاتجاه الثاني مطبق في بعض الدول المتقدمة ذات المعدلات المنخفضة للنمو السكاني (في فرنسا مثلا تدفع الأسرة المكونة من خمسة أفراد ضريبة على الدخل أقل ثلاث مرات مما يدفعه الأعزب رفضهم المساواة في الدخل) (٢) .

ب - ويمكن للضرائب كذلك أن تواجه بعض العادات والتقاليد التي تتسم بها مجتمعات الدول النامية والتي يظهر

- ثالث أن زيادة السكان في الدول النامية تعتبر نتيجة للتخلف وليست سببا له ، راجع : د . عبدالله الصعیدی ، زيادة السكان ، عقبة أم دافع للتنمية ؟ دراسة للمشكلة في مصر ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ٤٧ وما بعدها .

(١) راجع : د . زين العابدين ناصر " مبادئ علم الطليسة العامة والنظام الضريبي المصري " دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٢١٦ .

(٢) راجع : J.P.COURTHEOUX, " La politique de, revenus", coll. que sais - je 2, Paris, 1974, p. 65.

أنرها السلبي في انخفاض معدلات الادخار المنتج والتألي
عرقلة التنمية . ومن هذه العادات : الاستهلاك الترفي
أو البذخي (الظهري) لذوى الدخل المرتفع ، والرغبة نفسي
تقليد هم من الفئات الأخرى . وإذا كانت هذه العادات والتقاليد
تشكل جانباً من العوامل الشخصية أو الذاتية ، فإنها لا تقل
أهمية (في التأثير السلبي على حجم المدخرات) من العوامل
الموضوعية (١) . ولما كان الادخار في دول العالم الثالث يعتبر
أيضاً مشكلة إرادة . أو قدرة ، فإن الانحراف بهذه الإرادة الحرة
في شكل الاستهلاك الترفي ، أو توجيه القدرة العالية نحو مجرّد
التقليد أو الرغبة في المحاكاة يمكن أن يواجه بالضرائب التي
تعوض بالادخار الاجباري ما أنقصه ضعف المدخرات الاختيارية
للأفراد . وهنا يأتي الدور الهام للضرائب بصفة عامة ، وللضرائب
غير المباشرة (والتي تفرض على الدخل عند إنفاقه) بصفة خاصة ؛
حيث يمكن أن تفرض ضرائب على ما يسمى بالسلع الترفي
(أو الكعالية) بأسعار مرتفعة . فإن كان الطلب على هذه السلع
غير مرن ، حققت الدولة وفرة في الحصيلة الضريبية ، وإن كان
الطلب عليها مرناً (وقالوا ما يكون كذلك ، وبخصوصاً بالنسبة
لذوى الدخل المحدود) فإن انخفاض الطلب عليها يعني الحد

(١) في نظريته العامة عن العدالة والفائدة والنقود ، ذهب
"كينز" إلى اعتبار حجم المدخرات محصلة للتفاعل بين
العوامل الشخصية (الاحتياط للمستقبل ، حب الظهور
والتفاخر ، . . . الخ) والعوامل الموضوعية (التغير في
مستوى الدخل الحقيقي ، سعر الفائدة . . . الخ) ، راجع
في ذلك مؤلفه : "The general theory of employment, interest and money", Macmillan and Co.
LTD, London, 1960, p. 107.

(٢) ولكن يلاحظ أن التهرب الضريبي في هذا المجال يعد من
الأسباب الهامة التي تؤدي إلى صعوبة تحقيق هذا الهدف
راجع : PH,NGAOSYVATHN; "Le rôle de l'impôt
dans les pays en voie de développement",
Paris, 1974, p. 85.

من الرضا في التقليد والمحاكاة من ناحية ، كما يعنى توجيهه
جزء من الدخل الى السلع الضرورية أو الى الادخار .

- وفي الدول النامية التى تزداد درجة انفتاحها على
الخارج ، ومن ثم يزداد حجم تجارتها الخارجية ، وخصوصا فيما
يتعلق بارتفاع معدلات الاستيراد للسلع بصفة عامة ، والكمالية
منها بصفة خاصة (ومثال ذلك مصر منذ منتصف السبعينات) ،
وما يترتب على ذلك من زيادة معدلات الاستهلاك فى الداخل
ودعم الرضا فى التقليد والمحاكاة ، فان الضرائب الجمركية يمكن
أن تواجه ذلك من خلال رفع أسعارها على ما يستورد من سلع
كمالية أو ترفيه بصفة خاصة .

المبحث الثانى

دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية

- نظرا لأهمية الضرائب كمورد رئيس للخزنة العامة
من ناحية ، ولأنها تمثل عبئا ماليا على الممولين من ناحية
أخرى ، كان ضروريا أن يراعى التنظيم الفنى للضرائب التوفيق
بين مصلحة كل من الخزنة العامة (الحصيلة) ، ومصلحة الممولين
(العدالة) . وقد عنى الكثير من المفكرين ببيان تلك القواعد
أو المبادئ التى يلزم اتباعها لتحقيق هذا الهدف . ولعل
آدم سميث " يعتبر أشهر هؤلاء " الكتاب ، حيث حدد فى مؤلفه
المعروف "ثروة الأمم" هذه القواعد فى أربع هى : العدالة
الفين ، الملائمة ، الاقتصاد فى نفقات الجباية (١) .

(١) - A. SMITH; "Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations; Gallimard, Paris, 1976, p. 401 et su.

(*) أنظر المزمع رقم (٢) فى الصفحة السابقة بإشارة

- وفي تحديد مفهوم العدالة في هذا المجال يقول :
"سميث" : " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية
بحسب مقدار رتهم النسبية بقدر المكان ، أى بنسبة الدخل الذى
يتمتعون به في حماية الدولة .

- وفي الفكر الطالى الحديث ، نجد أن الضريبة -
التضاعدية وليست النسبية (١) هو الأكثر قدرة على تحقيق
العدالة . ذلك لأنها تسمح بأن يساهم الممولون في الأعباء
العامة كل تبعاً لقدرته التكليفية ، كما أن رفع الضريبة بسعر
نسبي ثابت لا يتفق مع مبدأ تناقص المنفعة الحدية لوححدات
المادة الخاضعة للضريبة : فأصحاب الدخل المحدود مسن
الأفراد تكون المنفعة الحدية لكل وحدة من وحدات دخلهم
أكبر من المنفعة الحدية للوحدة التى تنتمى الى دخل كبير ،
وبالتالى فإن فرض الضريبة بنفس النسبة لا يحقق العدالة
من هذه الوجهة من النظر ، إذ أن محدودى الدخل الذين
لا تكفى دخولهم غالباً لتحقيق الاشباع الكافى لضروريات حياتهم
يكونون مثقلين بالعبء الضريبى الواقع على وحدات دخولهم
المحدودة . .

- والواقع أن العدالة الضريبية بهذا المفهوم تشكل
جانبا هاما من جوانب العدالة الاجتماعية التى هي ركن رئيسى
من أركان التنمية (٢) ومنذ الحرب العالمية الأولى ، وفى السدول

(١) الضريبة النسبية تعنى المساواة فى الأنصبة ، أو المساواة
الحسابية (حيث تفرض بسعر نسبي ثابت على الجميع)
الأم الذى يعنى المساواة فى التضحية .

(٢) لتفصيلات أكثر حول هذه النقطة ، راجع : د . عبد الله
الصعيدى " الضرائب والتنمية " ، مرجع سابق ، ص ٧١
ومابعد ها .

المتقدمة ، ازدادت - وعلى نطاق واسع - الجهود المبذولة لتحقيق العدالة الاجتماعية . وقد صاحب ذلك زيادة الانتاجية وارتفاع في مستوى المعيشة . ومن الأولى أن تبذل هذه الجهود في الدول النامية الأكثر فقرا ، ففي هذه الدول ، تعتبر الاصلاحات الهادفة لتحقيق العدالة استثمارات مؤكدة على المستوى القومي ، انها استثمارات أكثر ربحية ولو أن فترة ادارتها يمكن أن تتعد أو تطيل (١) .

- ويمكن للضرائب أن تساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك من خلال دورها في إعادة توزيع الدخل القومي على نحو أكثر عدالة .

ويتسم توزيع الدخل في الدول النامية بصفة عامة بانعدام العدالة ، يعكس ذلك ما هو مشاهد في : غياب الطبقة الوسطى ، وجود فجوة واضحة بين نصيب الفـرد من الدخل في القطاع الزراعي من ناحية وهذا النصيب في القطاع الصناعي من ناحية أخرى ، وكذلك التفاوت الواضح بين ما تحصل عليه قلة من الأغنياء وكثرة غالبية من الفقراء . وكما يـقـول "أ. جانا جي" (٢) " لا تتحقق المساواة في الدخل مع ضعف التنمية الاقتصادية ، كما لا تتحقق التنمية الاقتصادية مع التوزيع غير العادل للدخل . هذه هي الحلقة المفرغة للتوزيع في الدول النامية" .

(١) انظر :

- G.MYRDAL; "Proces de la croissance", P.U.F., Paris; 1978, p. 51 - 52.

- E.GANNAGE; " Economie du développement", (٢) P.U.F., Paris, 1962, p. 187 - 189.

- ان استخدام الضرائب في تقريب التفاوت التوزيعي للدخل ، لا يساهم فقط في تحقيق العدالة الاجتماعية ، ولكنه يؤدي أيضا الى زيادة الطاقة الضريبية للاقتصاد القومي ، فكلما كان توزيع الدخل القومي أكثر عدالة ، أدى ذلك الى إخضاع كثير من الدخل للضرائب ، ولن يستبعد من هذه الدخل الا ما توجيه اعتبارات اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة أو للأعباء العائلية ، وعلى العكس ، كلما اتسم التوزيع بعدم المساواة ، فإن جزءا كبيرا من دخل الأفراد يقع تحت حد الاعفاء ، وبالتالي لا يخضع للضرائب المباشرة ، ولن تستطيع الضرائب التصاعدية ، في هذه الحالة ، أن تعوض أثر سوء توزيع الدخل القومي على خفض الطاقة الضريبية . كما أن المفالة في رفع أسعار الضرائب يؤدي الى ظاهرة التهرب من دفع الضريبة^(١).

- ان الحقيقة الهامة التي تذكر في صدد دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل القوي تنحل في أن الضرائب المباشرة تمارس آثارها التوزيعية خلال تخفيض دخل المنتجين (أثمان عوامل الانتاج) أكثر من ممارستها خلال رفع أثمان المنتجات (أي من خلال الاقطاع الضريبي من دخول المستهلكين) وكذلك فإن الضرائب غير المباشرة تمارس آثارها التوزيعية عن طريق رفع أثمان المنتجات أكثر من ممارستها خلال خفض دخول المنتجين^(٢) وعلى ضوء هذه الحقيقة يمكن ايضاح هذا السدور للضرائب فيما يلي :

أ - يمكن التدخل من طريق الضغط أو التخفيف في العبء الاجمالي للضرائب وخاصة غير المباشرة منها للتأثير

(١) راجع : د . السيد عبدالمولى : " المالية العامة "

مرجع سابق ، ص ١٥٥ .

(٢) راجع : د . رفعت المحجوب : " المالية العامة "

مرجع سابق ، ص ٤٠٧ .

على القوة الشرائية للأفراد زيادة أو نقصا أثناء فترات الكساد أو التضخم (١) .

ب - يمكن للضرائب غير المباشرة أن تساهم في تحقيق العدالة في توزيع المصروفات الأسرية أكثر من مساهمتها في توزيع الدخل الشخصي . أما الضرائب المباشرة على الدخل ، فإن دورها في توزيع الدخل يبدو أكثر أهمية حيث يمكن من خلالها تحقيق العدالة الأفقية (كيفية معاملة ذوي الدخل المتماثل) من ناحية ، وتحقيق العدالة الرأسية (الحد من الفوارق في الدخل بغرض ضرائب على الأغنياء أبهظ منها على الفقراء) (٢) .

ج - من المهم عند فرض الضرائب التي يرجو منها آثار اقتصادية أو اجتماعية ايجابية ، سواء فيما يتعلق بتعبئة الموارد المالية أو فيما يختص بإعادة توزيع الدخل أن تحدد الفئات التي تستحوذ على أكبر قدر من الدخل القومي ، وكذلك تحديد القطاعات الاقتصادية التي تنتج الجزء الأكبر من هذا الدخل حتى يمكن توجيه الضرائب الوجهة المناسبة سواء السلبية الفئات الاجتماعية أو إلى القطاعات الاقتصادية . وعلى ذلك يمكن التدخل من طريق التمييز في المعاملة بين زيادة ضريبة

(١) راجع : د . السيد يوسف أبو جليل : " الضريبة في الإسلام والتشريع الوضعي ، دراسة مقارنة " ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، بدون تاريخ ، ص ١٢٤ وما بعدها .

(٢) في الدول النامية ، تفشل الضرائب في تحقيق العدالة الأفقية ، لأن أدوات التغطية بالضرائب تطبق تطبيقاً متفاوتاً وتعسفاً ، فالأنشطة الرسمية تخضع دخولها للضرائب ، بينما لا تخضع لذلك الأنشطة غير الرسمية أو الخدمات المهنية والحرفية " راجع مزيداً من التفصيل لهذه النقطة في : البنك الدولي " تقرير عن التنمية في العالم ١٩٨٨ ، ص ١٠٥ وما بعدها .

معبئة أو تخفيضها ، فيتعهد الأفراد أو يقبلون نحو النشاط أو القطاع محل التدخل الضريبي .

د - تعتبر الضرائب غير المباشرة ، وهي تقع على الاستهلاك ، أحد عتلى الطبقات ذات الدخل المحدود ، (ذات الميل الحدى المرتفع للاستهلاك) منها على الطبقات ذات الدخل المرتفع . . وعلى ذلك فان التوسع فى فرضها يعيد توزيع الدخل القومى فى غير صالح الفقراء . وعلى العكس من ذلك ، نجد أن التوسع فى الضرائب التصاعدية على الدخل ورأس المال والثروة (وهى ضرائب مباشرة) يؤدى الى إعادة توزيع الدخل القومى فى غير صالح الطبقات ذات الدخل المرتفع . . . ومن ثم ، فان تحقيق التوازن بين فرض هذين النوعين من الضرائب يعنى المساواة فى إعادة توزيع الدخل القومى لصالح الجميع .

هـ - اذا كان الواقع المشاهد يشير الى سيطرة الضرائب غير المباشرة (كصدر للامدادات العامة) فى السدلى النامية (١) نظرا لما تتميز به من سهولة فنية فى الغرض والتحصيل ومرونة حصيلتها ودوامها خلال السنة العالية . . . الخ فان المبالغة فى فرضها (دون تمييز بين أهمية ما تفرض عليه) ، يعنى قهر الذين لا يملكون لصالح الذين : يملكون ، كما يعنى عبثا ضريبيا ثقيلًا ومستمرًا على كل المستهلكين (وخصوصا الفقراء منهم) ، انه يعنى مزيدا من انخفاض مستوى العدالة واضعافا للسلام الاجتماعى . .

(١) فى مصر ، بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة فى مجموع الحصيللة الضريبية ٦٨٩٤ ٪ (كمتوسط خلال الفترة ١٩٥٧ - ١٩٦٢) ، ٦٩٩٤ ٪ فى عام ١٩٧٤ ، ٦٣٤٠ ٪ فى عام ١٩٨٦ / ٨٥ .

الباب الثاني

الضرائب على الإيرادات العقارية

إذا كان النظام الضريبي المصري (بالنسبة للدخل) يقوم حالياً على أساس الضرائب الناجمة عن الإيرادات المختلفة التي تتوجها الضريبة العامة على الإيراد . فمجان الضرائب على الإيرادات العقارية تشكل إحدى المجموعتين الرئيسيتين لهذا النظام ، أما المجموعة الثانية ، فأنها تتمثل في مجموعة الضرائب على دخل الثروة المنقولة وتشمل كما سبق أن ذكرنا : الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الضريبة على المرتبات والأجور ، الضريبة على أرباح المهن غير التجارية (المهن الحرة) (١)

(١) يشير تطور حصيلة الضرائب المباشرة في مصر خلال السبعينيات إلى تناقص الأهمية النسبية للضرائب والرسوم العقارية ، وازدياد نصيب الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية وعلى رؤوس الأموال المنقولة . ففي خلال الفترة من ١٩٧١/٧٠ إلى ١٩٨١/٨٠ تناقصت حصيلة الضرائب والرسوم العقارية من ٢٠.٣ ٪ إلى ٢٢.٢ ٪ من جملة الضرائب المباشرة ، بينما زادت هذه النسبة من ٦٠.٨ ٪ إلى ٩٢.٨ ٪ بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة مجتمعين . وفيما يتعلق بالأهمية النسبية لمجموع الضرائب على الأجور والمهن الحرة والعامة على الإيراد ، يلاحظ أنها تناقصت من ١٧.٤ ٪ إلى ٤.٥ ٪ . راجع تفصيلات الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب المباشرة في مصر في التنبؤ بالاقتصاد الصادر عن البنك الأهلي المصري - مرجع سبق الإشارة إليه ، ص ٤٣ .

ولقد كانت الضرائب العقارية (على الأطنان الزراعية وعلى العقارات المبنية) ، في طليعة الضرائب التي فرضت في مصر منذ زمن بعيد . يمكن أرجاع التاريخ الحديث لهذه الضرائب في مصر إلى أواخر القرن الماضي . ففيما يتعلق بـ الضريبة الأطنان ، وفي آخر عهد الخديوي اسماعيل ساءت الأحوال المالية لأسباب كثيرة (١) ، وكانت الأراضي في ذلك الوقت مقسمة إلى أراضي عشيرية وأراضي غراجية ، وكانت الضريبة من الفدان في المتوسط من الأرض الأولى ٣٤٣ قرشا بينما كانت هذه القيمة للأراضي من النوع الثاني ١١٦٣ قرشا دون وجود مورد مقبول لهذا الفرق ، ولم تكن ضريبة الأطنان تجبي وفق ايراد منتظمة ، ولم يكن تحصيلها يتم في مواسم ملائمة للمسولين ، وكانت أراضي الأسرة الخديوية معفاة من الضريبة .

وزاد من سوء الأحوال صدور مرسوم بقانون المقابلة سنة ١٨٧١ والذي كان يقضى بالاطفاء الأبدى من نصف الضريبة لكل مول يدفع الضريبة مقدما عن أطنانه لمدة ست سنوات مقبلة كما اعترف هذا القانون للمتقاعين بالأراضي الغراجية (ممن يدفعون المقابلة) بحق الملكية التامة على هذه الأراضي .

وكان لابد من علاج لهذه المساوي ومن أجل ذلك ألغى قانون المقابلة سنة ١٨٨٠ ، وتم تحديد مواسم التحصيل للضريبة ، وألغى تحصيل الضريبة عنها .

وألغت الحكومة لجانا لاعادة تقدير الضريبة المفروضة على الأطنان وعلى نحو أكثر عدالة ، وانتهى هذا التقدير سنة ١٨٩٦ وبلغت نسبة الضريبة إلى القيمة الإيجارية الكلية للأراضي

(١) من هذه الأسباب نذكر: ضآلة الدخل القومي المصنوع وسوء نظام الضرائب وكثرة القروض الخارجية وضوء شروطها وكثرة النفقات العامة مع قلة جدها على الاقتصاد المصري .

٢٨٧٦٤ ٪ . وفي سنة ١٨٩٩ صدر الأمر المالي المصري
أوجب هذه النسبة كنسبة للضريبة في كل بلد وعلى ألا تزيد
أعلى ضريبة عن ١٦٤ قرشا من الفدان الواحد . ولا شك أن
جعل الحد الأقصى للضريبة معددا بهذه القيمة يعنى وجود
قيد على السيادة المالية للدولة . كما أنه لا يحقق المساواة
بين الأراضي الجيدة والأراضي الضعيفة .

وظهرت الحاجة الى تعديل جديد للضريبة تحقيقا
للمعادلة بين الممولين ، ولذلك صدر المرسوم بقانون رقم ٥٣
لسنة ١٩٣٥ لإعادة تقدير الاجارات وتقسيم الأراضي وفقا
لجودتها ، ثم صدر القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ لمتضمن تنظيمها
شاملا لاحكام ضريبة الاطيان كان من أهمها اعادة تقدير القيمة
الاجارية للاطيان مرة كل عشر سنوات مع جعل سعر الضريبة
١٦ ٪ من القيمة الاجارية لكل فدان بشرط ألا تزيد الضريبة
عن ١٦٤ قرشا للفدان .

ثم صدر القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٤٩ فعدل سعر
الضريبة مخفضا ايها الى ١٤ ٪ اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٤٩
كما ألغى هذا القانون الحد الأقصى المذكور (١)

وفيما يتعلق بالضريبة على ايرادات العقارات المبنية ،
فان تطبيقها في مصر يمكن أرجاعه الى سنة ١٨٤٢ حيث
فرضها محمد علي وجعل سعرها ١ ٪ من القيمة الاجارية للمبنى
وكانت تعرف باسم موائد المبانى أو موائد الاملاك .

(١) القانون الذى ينظم الجانب الاكبر من الاحكام المتعلقة
بضريبة الاطيان حاليا هو القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩
مع بعض التعديلات الجزئية التى أدخلت عليه من بعض
القوانين المتتالية سنشير اليها حالا .

وكانت في البداية تفرض على العقارات المبنية بمدينة القاهرة
والعقارات المملوكة للمصريين والتي كان يسكنها الأجانب فسي
الاسكندرية .

وفي سنة ١٨٥٤ بدأ نطاق تطبيق هذه الضريبة
يشتمل فصدر الأمر العالي ليمد تطبيقها الى العقارات
الموجودة في دماط ووشيد ، وفي سنة ١٨٦٧ تقرر فرضها
أيضا على العقارات المبنية بالسويس وينادر الوجهين القبلي
والبحري . وحتى سنة ١٨٨٥ (١) فقد ظل معظم الأجانب
يرفضون دفع هذه الضريبة ، بالرغم من تقرير حقهم في تملك
العقارات داخل المدن وخارجها (في سنة ١٨٦٧) مع
وجوب دفع التكاليف المفروضة على الأراضي المبنية وغير المبنية .

وفي ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ صدر الأمر العالي الذي
نظم الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة ، وقد ظل هذا الأمر
مطبقا حتى صدر القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ووضع أحكاما
جديدة تنظم تطبيق هذه الضريبة وتلغى كل ما سبقها من
أحكام . وهذا القانون الأخير هو المطبق حتى الآن مع بعض
التعديلات التي صدرت بها قوانين لاحقة سنشير اليها حالا

(١) في هذه السنة عقد مؤتمر لندن ، وأقرم الأجانب
بمقتضى قراراته ، على دفع ضريبة المباني ، صعد
الأجانب فعلا في الالتزام بهذه القرارات ابتداء من
اول يناير سنة ١٨٨٦ .

أما فيما يتعلق بالضريبة على الأراضي الفضا^ة والسرى
لا تسرى على الأراضي الخاضعة للضريبتين السابقتين ، فإن
أحكامها قد نظمت بالقانون رقم ١٣٤ لسنة ١٩٧٨ ملى
أن تستحق لأول مرة ابتداءً من أول يناير سنة ١٩٨٠ .
وسنشير فيما يلي إلى الأحكام المتعلقة بالضرائب^(١)
العقارية السابق الإشارة إليها ، مع بيان القوانين المنظمة
لها ونطاق كل ضريبة وخصائنها ، وحالات الإعفاء منها وسعرها
وخصانات تحصيلها .

(١) تجرى الآن دراسات جادة بهدف تعديل الأحكام
المتعلقة بالضرائب العقارية .

أولاً

(١) الضريبة على الأطنان

١ - القوانين المنظمة لأحكام هذه الضريبة :

- * المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ الخاص بتقدير إيجار الأراضي الزراعية .
- * القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وهو القانون الأساسي الذي ينظم كل ما يتعلق حالياً بالضريبة على الدخل الناتج من الأطنان الزراعية (ضريبة الأطنان) .
- * القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ الخاص بتخفيف الضريبة على صغار ملاك الأراضي الزراعية .
- * القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٧٣ الخاص بتقرير بعض الإعفاءات لصغار الملاك والحائزين للأراضي الزراعية .
- * القانون رقم ٢ لسنة ١٩٧٧ والذي طرح فسق استفتاء شعبي عقب أحداث ١٨ ، ١٩ يناير ١٩٧٧ متعلق بإعفاء صغار الملاك من الضريبة .
- * القانون رقم ١٨ لسنة ١٩٧٧ ، ٤١ لسنة ١٩٧٨ بتعديل بعض أحكام القانون الأساسي رقم : ١١٣ لسنة ١٩٣٩ .

(١) في القرن التاسع عشر ، كانت ضريبة الأطنان تمثل أساس الإيرادات العامة ، وقد حدا ذلك ببعض الكتاب المسمى القول بأن مصر تعتبر مثالا لفكرة الطهييين من الضريبة الواحدة في قطاع الزراعة . راجع د . حسين خلاف " تطور المالبة العامة في مصر " د روس للدكتوراه ، كلية الحقوق جامعة القاهرة ، ٥٩/٥٨ ، ص ٦٧ .

* القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (لغرائب الدخل) والمتضمن إلغاء قوانين ضرائب الدفاع والأمن القومي والجهاد الخروسة على الاطيان الزراعية اعتباراً من أول يناير سنة ١٩٨٢ م.

٣ - نطاق الضريبة وواجبها :

تفرض ضريبة الأطين على جميع الأراضى المنزومة أو القابلة للزراعة ، على أساس الأجار السنوى المقدر لها . وعلى ذلك تخرج من نطاق هذه الضريبة الأراضى غير القابلة للزراعة كما تستبعد كذلك الأراضى المنهية .

أما واء الضريبة فانه يمثل فى " القيمة الأجارية " المقدرة لهذه الأراضى المنزومة أو القابلة للزراعة .

٣ - حالات الإعفاء من الضريبة :

تعفى على الدوام من الضريبة : ألاك الحكومة ، الأجران الاراضى الداخلة فى نطاق المدن والمربوط على مانيها ضريبة ميان وذلك مالم تكن تزروع فعلا ، الأراضى التى أقيم عليها ميان للسكن العمومى وكذلك الأراضى المملوكة للهيئات والمؤسسات العامة اذا كانت فعلا قد خصصت للمنفعة العامة كما تعفى على الدوام ويمقتضى القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٧٧ كل ساحة زراعية لا تزيد عن ثلاثة أفدنة (حيازة أو ملكية) .

وتعفى هنا على طلب يتقدم به صاحب الشأن (ائفا مؤقت) الأراضى التى تصبح غير صالحة للزراعة بسبب امسال ذات منفعة عامة ، أو لسبب تسرب مياه من الترع العمومية أو المعارف العمومية اليها أو لسبب طفحيان مياه النيل أو البحر أو البحيرات عليها ، أو بسبب إنهار الرمال عليها رغم العناية بوقايتها ، أو لسبب قلة الاطار أو تضوب مياه الوى ، وكذلك الأراضى البور التى لم يسبق زراعتها لحرمانيها من وسائل الوى

والصرف والأراضي التي تتعطل زواعتها بسبب الكوارث الطبيعية
أو النكبات العامة أو الحروب (١)

كما أنه توجد حالات للتيسير أو التخفيف لمولى ضريبة
الاطيان نصت عليها قوانين متعددة (٢)

(١) أضيفت هذه الحالة الأخيرة بمقتضى القانون رقم ٢٨ لسنة
١٩٧١ والذي نشر بالجريدة الرسمية في العدد ٢٠
في ١٩٧١/٥/٢٠ .

(٢) - فعلا نص القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ على أن "كل
ممول لا يتجاوز الضريبة المربوطة على اطيانه ٤ جنيهات
في السنة من ضريبة الاطيان . كما ان الممولين الذين
تجاوز الضريبة المربوطة على اطيانهم ٤ جنيهات في السنة
ولا تزيد على ٢٠ جنيها يعفون من أربعة جنيهات من
الضريبة في السنة

- كذلك القانون ٥٩ لسنة ١٩٦٩ (١٤ م) الذي يسمح
بتخفيض ضريبة الاطيان والضرائب الاضافية تمسيرا على
الممولين .

- وعلاوة لما أصاب بعض محافظات الجمهورية من حروب ٦٧ ،
١٩٧٣ صدرت قوانين متعددة بأعفاء مولين هـــــ
المحافظات من ضرائب الاطيان .

- ولقد رأى المشرع فى القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ استحقاق العمل بالنظم الضريبية المقررة بقوانين سابقة عليه والتى تتعلق ببعض الاراضى ذات الطبيعة الخاصة ، كأراضى الشرائسى والأراضى المخصصة لزراعة أوفس أشجار النخيل والاحشاش وأراضى طرح النهر وأكل وأراضى الجزارى .

٤ - سعر الضريبة :

وفقا للقانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٤٩ (٣٢) يكون سعيير الضريبة ١٤٪ من الاجار السنوى المقدر للفدان (بمعرفه اللجان الخاصة بالتقدير) ، وبجانب هذا السعر كانت توجد ضرائب أخرى اضافية للدفاع والأمن القومى والمحليات ، إلا أن المادة ٣ من القانون الحالى المتعلق بالضرائب على الدخل قد ألغت هذه الضرائب الاضافية اعتبارا من ١/٢/١٩٨٢ م ، ومنذ هذا التاريخ لم يبق مبقا سوى الضريبة الأصلية (١٤٪) بالإضافة الى رسم المحليات وبعض الرسوم الاخرى المفروضة على بعض انواع المحاصيل لحساب الخدمات المحلية أو اجهزة التسويق التعاونى ، وكذلك رسوم السجل المبنى والتى تقررت بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٨ وهى رسوم تقشوش لعمرة واحدة على ملاك الاراضى الزراعية بما يعادل قيمة الضريبة المفروضة على الفدان الواحد سنويا فى سنة ونصف أى بنسبة ٢١٪ من القيمة الاجارية .

ويطبق السعر بعد خصم ٢٠٪ من القيمة الاجارية المقدرة كمقابل لجميع التكاليف (م ٩٨ من ق ١٥٧ لسنة ٨٦)

٥ - ضمانات التحصيل :

فى حالة تخلف الممول عن أداء الضريبة فى المواعيد المقررة يكون للحكومة الحق فى تحصيلها بطريق الحجز الادارى دون حاجة الى اللجوء الى اتخاذ اجراءات قضائية .

كما قرر القانون كذلك للحكومة (ممثلة في الخزائنة العامة) احتيازا على الأراضي التي تستحق عليها الضريبة وكذلك على الثمار والمحصولات وعلى المنقولات والمواشي التابعة لها .

وكذلك قرر القانون مهداً وجوب دفع الضريبة أولاً ثم المعارضة في الاستحقاق بعد ذلك .

٦ - التقادم :

بالنسبة للتقادم السقط لحق الممول في المطالبة بهود مادفعه بغير حق ، فان مدته هي ثلاث سنوات تبدأ من يوم دفع الضريبة أو بعد اجراءات اتخذت من قبل جهة التحصيل فهنا يبدأ التقادم من تاريخ اخطار الممول بحقه في السرد بكتاب موصى عليه ، وطلب الاسترداد يقطع التقادم - اذا ارسل للجهة المختصة مع علم الوصول .

وفيما يتعلق بالتقادم السقط لحق الدولة فان مدته هي خمس سنوات تبدأ من نهاية السنة التي تستحق عنها الضريبة ، وتعد الأرواد واعلانات المطالبة والاطارات التي تسلم للممول بشأن المطالبة بالضريبة تنبيهها قاطعاً لمدة التقادم .

ثانياً : الضريبة على المبانى

١ - القوانين المنظمة لها :

- * القانون الأساسى لهذه الضريبة هو القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، مع بعض التعديلات التي أدخلت عليه بقوانين متعددة أهمها :
- ق رقم ١٢ لسنة ١٩٥٩ ، ورقم ٢٩٤ لسنة ٦٠
- ق رقم ٧ لسنة ٦٩ بتعديل بعض احكام القانون الأساسى .

- ق رقم ٤٦ لسنة ٧١ بتعديل بعض احكام القانون الأساسى .
- ق رقم ٧٩ لسنة ١٩٨٠ بتقرير بعض التيسيرات على مولى ضريبة المعاشى .
- ق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالغاء الضرائب الاضافية المقررة للدفاع والامن والجهاد .
- ق رقم ١٠٦ لسنة ١٩٨٥ ويتعلق بالغاء سلطة مجلس الوزراء فى الموافقة على استئناس غير المصريين من شروط اكتساب ملكية العقارات المبنية والأراضى الفضاء .

٢ - رأى الضريبة :

- ويحتل فى القيمة الاجارية المقررة للعقارات المبنية . ووفقا لنص المادة الأولى من القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٦ تفرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية أى كانت مادة بنائها ، وأما كان الغرض الذى تستخدم فيه دافعة أو غير دافعة ، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء وسواها كانت مشغولة بهوض أو بغير عوض .
- وطبقا للمادة الثانية من هذا القانون يجب أن يكون العقار الخاضع للضريبة واقعا فى نطاق المدن والبلاد والمبينة تفصيلا فى الجدول المرفق بالقانون .
- يتم حصر هذه العقارات مرة كل عشر سنوات ثم يلغزم الملاك والمنفعين بها بتقديم اقسورات كتابية توضح تحديد العقار وطبيعته ومبلغ قيمته الاجارية ، وبعد ذلك تقدر القيمة الاجارية

بواسطة لجان خاصة ، حيث تمثل هذه القيمة
وما الضريبة .

٣ - حالات الاعفاء من الضريبة :

- بالنظر الى صفة المالك : تعفى من الضريبة العقارات المملوكة للدولة او الهيئات المحلية وكذلك دور العقارات والقنصليات المملوكة للدولة الاجنبية بشرط المعاملة بالمثل .
- والنظر الى تخصيص المبنى : تعفى من الضريبة الابنية الدينية والاجتماعية والرياضية والمستشفيات والملاهي والمستوصفات المملوكة للجمعيات الخيرية والاجتماعية ، وكذلك العقارات المخصصة لمنفعة الاراضى الزراعية المخصصة لها ، ومباني المزرع ومباني واحواش الجوانات .
- والنظر الى شألة القيمة الاجارية : فان العقارات التى لا تزيد صافى قيمتها الاجارية السنوية على ١٨ جنيهها والتى تمثل جملة ما يملكه الممول من عقارات تعفى من الضريبة على المباني .
- والنظر الى اصناف المقيمة : تعفى من الضريبة الاصلية والضرائب الاضافية العقارات المقيمة التى لا يزيد متوسط الاجار الشهري للحجرة الواحدة بالوحدة السكنية على ثلاثة جنيهات ، كما تعفى من الضريبة وحدها الساكن الستى يزيد متوسط الاجار الشهري للحجرة الواحدة بالوحدة السكنية فيها على ثلاثة جنيهات ، ولا يتجاوز خمسة جنيهات ، وعلى المالك فى الحالتين ان يخفض قيمة الاجار للسكان بما يعادل ما يخص الوحدة السكنية من الاعفاء .

وفيما يتعلق بعدة الاعفاء ، أبقى المشرع ولبدد محدد (٥ سنوات) بعض المساكن مرعاة لظروف ساكنيها والمساكن الشعبية ، مدينة العمال بأمايه ... الخ .

واعتباراً من أول فبراير سنة ١٩٨٢ أضيفت كل العقارات المبنية من الضرائب الإضافية التي كانت مقررة للدفاع والأمن والجهاد .

٤ - سعر الضريبة :

قرر المشرع سعراً تصاعدياً ، يزيد بزيادة متوسط الإيجار الشهري للحجرة الواحدة بالوحدة ، يتراوح هذا السعر بين ١٠ ٪ ، ٤٠ ٪ ، أخذاً في الاعتبار تاريخ إنشاء المبنى أو شغله لأول مرة على النحو التالي : (١)

أ - العقارات المبنية أو المشغولة لأول مرة حتى ١٨ / ٨ / ٦٩

- * إذا لم يتجاوز إيجار الحجرة ثلاثة جنيهات ، فإن الممول يعفى من الضريبة الأصلية (١٥ ٪) والضرائب الإضافية باستثناء رسم نظافة بواقع ٢ ٪ من الإيجار ودفعة الإيجال
- * إذا لم يتجاوز الإيجار للحجرة خمسة جنيهات ، فإن الممول يعفى من الضريبة الإيجالية ويدفع فقط ضريبة الحفر (٢٠ ٪ من الضريبة الأصلية) + رسم الشاغلين (٢٠ ٪) من القيمة الإيجالية + رسم النظافة ودفعة الإيجال .

(١) راجع في ذلك : مصلحة الضرائب العقارية ، الكتيب الذي أصدرته بمناسبة العيد المئوي لها (مايو ١٨٨٣ - مايو ١٩٨٣) ، القاهرة - ص ٩٦ وما بعدها .

- * وإذا كان ايجار الحجرة لا يتجاوز ثمانية جنيهات، فإن الممول يدفع الضريبة الأصلية (٢٠ ٪) من صافي ايجار + رسم الخفر والشاغلين والرسم البلدى ورسم النظافة والدمغة .
- * إذا كان ايجار الحجرة لا يتجاوز عشرة جنيهات فإن الممول يدفع الضريبة الأصلية بواقع (٣٠ ٪) من صافي القيمة الاجارية + رسم الخفر والشاغلين والنظافة والمصحة .
- * وإذا كان ايجار الحجرة اكثر من عشرة جنيهات فالضريبة تدفع بواقع ٤٠ ٪ من صافي القبة الاجارية الى الضرائب والرسم السابق ذكرها .
- ب - العقارات المبنية او المشغولة لأول مرة من ١٨ / ٩ / ٦٩ وحتى ١٨ / ٩ / ١٩٧٧ م :
 - * إذا لم يتجاوز ايجار الحجرة الواحدة خمسة جنيهات فالممول يعفى من الضريبة الأصلية ، ويكون مطالبا فقط بدفع الرسم والدمغة .
 - * إذا لم يتجاوز ايجار الحجرة ثمانية جنيهات ، فإن الممول يعفى كذلك من الضريبة الأصلية (٢٠ ٪) من صافي ايجار ويدفع فقط ضريبة الخفر والرسم البلدى ورسم الشاغلين بالإضافة لرسم النظافة والدمغة .
 - * فى حالة تجاوز ايجار الحجرة لثمانية جنيهات وحتى عشرة جنيهات فإن الممول يدفع الضريبة الأصلية (بواقع ٣٠ ٪ من صافي ايجار) + الضرائب الاضافية المذكورة .
 - * فى حالة تجاوز ايجار الحجرة لعشرة جنيهات ، فإن الضريبة الأصلية واجبة الدفع تكون بواقع (٤٠ ٪) من صافي ايجار (بالإضافة الى الضرائب الاضافية .

جـ - العقارات السكنية أو التي تنشأ لأول مرة اعتباراً من
١٩٧٢/٩/٩ م :

* يعفى الممول من جميع الضرائب مهما كانت القيمة
الإيجارية للوحدة السكنية ولا يدفع الممول سوى رسم
النظافة والدفعة ، ويستثنى من هذا الاعفاء الاسكان
الفاجر وذلك تطبيقاً للمادة ١١ من القانون رقم ١٣٦
لسنة ١٩٨١ ولا تدخل إيرادات هذه المساكن فسى
وحدة الضريبة العامة على الأيراد .

* إذا كان العقار قد بنى أصلاً لأغراض خلاف السكن ،
أو أنشئ لغرض السكن ثم استعمل فى غير ذلك : فإن
الممول يدفع ١٠ ٪ من صافى القيمة الإيجارية + رسم
النظافة والدفعة وذلك إذا كان إيجار الحجرة لم
يتجاوز ثلاثة جنيهات ، فإن تجاوز الإيجار هذه القيمة
فإن الممول يدفع ١٠ ٪ من صافى القيمة الإيجارية
للمبنى المنشأة أصلاً لأغراض خلاف السكن) أو يدفع
شرائح السعر (١٥ ٪ أو ٢٠ ٪ أو ٣٠ ٪ أو ٤٠ ٪) ،
بالنسبة للمباني التى أنشئت أصلاً لغرض السكن ثم
استعملت فى أغراض أخرى غير ذلك ، بالإضافة إلى
الضرائب ورسم السجل المعين لمرة واحدة وبمقابل
قيمة الضريبة المفروضة على المبنى فى سنة ونصف ، سواء
كان العقار مخصصاً للسكن أو غير ذلك .

* وتطبق هذه الأسعار التصاعدية بعد خصم ٢٠ ٪ من
القيمة الإيجارية مقابل جميع التكاليف (المادة ٢/٩٨
من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

٥ - ضمانات الحصول :

نفس الضمانات المقررة للحصول الضريبة السابقة
يضاف إليها ما قرره المادة ٢٦ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤
حيث نصت على أن المستأجرين مسؤولون بالتضامن مع أصحاب
المقارنات عن أداء الضريبة والغرامات المنصوص عليها في هذا
القانون ... وكذلك التضامن بين امالك الأرض ومالك المبانى
في الأداء إذا كانت الأرض والمبانى ملوكة لشخصين مختلفين
والتضامن في هذه الحالة يقتصر على الضريبة دون الغرامات .

٦ - التقادم :

نفس مدد التقادم السابق ذكرها في الضريبة السابقة
بالنسبة لحق الممول في المطالبة برد ما دفع بغير حـق ،
وحق الدولة في استحقاق الضريبة .

** ملاحظة هامة :

* ملاحظ أن الأهمية النسبية للضرائب والرسوم العقارية
قد انخفضت بصورة واضحة ، بعد أن كانت تمثل نحو
٤٧٪ من حصيلـة الضرائب المباشرة في عام ١٩٥٤/٥٣
أصبحت تمثل ٢٢٪ فقط في عام ١٩٨١/٨٠ ، ويرجع
ذلك لأسباب كثيرة أهمها :
- نمو حصيلـة الانواع الأخرى من الضرائب المباشرة
وخاصة الضريبة على دخول الأعمال (١) ، والغاء
الضرائب الاضافية للدفاع والأمن والجهـاد

(١) راجع : نظام الضرائب الحاضر والمستقبل ، مرجع سبق
الإشارة إليه ، ص ٥٨ وما بعدها والنشرة الاقتصادية
للمهندس الأهلى المصرى ، المجلد ٣٧ - العدد الأول

وكذلك توسع المشرع في الإعفاءات المقررة من هذه الضرائب ، وأيضاً ثبات السعر المقرر بالنسبة لضريبة الأتبان منذ مدة طويلة (١)

- - - - -
يجرى الآن الأعداد لإصدار قانون جديد للضرائب العقارية أعدت مشروعه وزارة المالية ويتضمن هذا المشروع إلغاء الإعفاءات الضريبة على المبانى السكنية وأعضائها لضريبة تصاعديه كما يتضمن المشروع زيادة الضريبة على المبانى لتغير أغراض السكن (المبانى الادارية) الى نسبة ٣٠ ٪ من صافي القيمة الاجارية ، كما تضمن الابقاء على الضريبة على الأرض الفضاء .

(١) كانت الحصيلة الخاصة بضريبة الأتبان تمثل ٣٣,٣ ٪ من اجمالي حصيلة الضرائب المباشرة في بداية النصف الأول من هذا القرن وأصبحت تمثل فقط ٥ ٪ في سنة ١٩٧٧ ، راجع :

- د . محمد احمد الرزاز " رؤية لمستقبل الضرائب في تمويل الاتفاق العام في البلاد الآخذة في النمو " - مجلة القانون والاقتصاد - عدد خاص بمناسبة العيد المئوي لكلية الحقوق جامعة القاهرة - ١٩٨٣ ، ص ٩٠٣ وما بعدها .

ثالثا : الضريبة على الأراضى الفضا

وينظم أحكام هذه الضريبة القانون رقم ١٣٤ لسنة ١٩٧٧ والذي يقضى بأن تستحق هذه الضريبة لأول مرة اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٨٠ م.

وتسرى هذه الضريبة على الأراضى الفضا الواقعة داخل نطاق المدن فى المناطق المتصلة بالمرافق العامة الأساسية من مياه ومجارى وكهرباء ، ولا تسرى هذه الضريبة على الأراضى الخاضعة للضريبة على العقارات المبنية أو للضريبة على الأطنان الزراعية .

وسعر هذه الضريبة ٢٪ من قيمة الأرض ، وتودع حصيله هذه الضريبة فى حساب خاص لتمويل مشروعات الاسكان الاقتصادى على مستوى كل محافظة تطبيقا لأحكام قانون الحكم المحلى رقم ٥٠ لسنة ١٩٨١ م.

ومن الجدير بالذكر أنه اذا كانت مصلحة الضرائب تقوم بتنفيذ أحكام القوانين المتعلقة بالضرائب على دخل الثروة المنقولة (الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الضريبة على المرتبات ، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية) فإن أجهزة الحكم المحلى تختص بتنفيذ القوانين المتعلقة بمجموعة الضرائب على الإيرادات العقارية تحت إشراف مصلحة الضرائب العقارية ، ومن أهم الأعمال التى تختص بها هذه المصلحة : القيام بعملية حصر وتقدير وربط وتحصيل الضريبة على الأطنان الزراعية والعقارات المبنية والأراضى الفضا وما يلحق بها من ضرائب ورسوم متنوعة .

الباب الثالث

الضريبة على إيرادات
وإيرادات الأموال المنقولة

كما ذكرنا في بداية الباب السابق ، يقوم النظام الضريبي المصري على أساس الضرائب النوعية على الإيرادات المختلفة التي تتوجها ضريبة عامة على هذه الإيرادات ، وقلنا أن الضرائب النوعية المباشرة تنقسم إلى مجموعتين أساسيتين أحداهما ضرائب تفرض على الإيرادات الناتجة من الثروة العقارية وهي التي تناولناها في الباب السابق ، أما المجموعة الثانية فتضم الضرائب النوعية التي تفرض على الإيرادات الناتجة من غير طريق الثروة العقارية أو الإيرادات المنقولة بعبارة أخرى . والواقع أن هذه المجموعة الثانية من الضرائب تستند أساسا على تقسيم الإيرادات وفقا لمصادرها .

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التشريع الضريبي المصري للمجموعة الثانية يعد من الناحية التاريخية أحدث منه بالنسبة للمجموعة الأولى . فحتى سنة ١٩٣٩ والتي تمثل تاريخا فاصلا في تطور تشريعنا الضريبي - كانت الضرائب التي تعتمد عليها الدولة في تمويل ميزانيتها تتمثل بصفة رئيسية في ضريبتى الاطيان والمهاتن وبعض الضرائب غير المباشرة وعلى وجه الخصوص في الرسوم الجمركية (١) . وكانت إيرادات الثروة المنقولة كالأسهم والسندات ، وكذلك إيرادات النشاط التجارى والصناعى معفاء من الضرائب

(١) للاطلاع على مزيد من التفاصيل في هذه النقطة وللمعرفة اسباب هذا الوضع ، راجع : دكتور عاطف صدق " التشريع الضريبي : ضرائب الحكومة المركزية المباشرة " - دار النهضة العربية - ١٩٦٨ ، ص ١ ، وما بعدها .

رقم تزايد أهميتها نتيجة لنهضة البلاد الاقتصادية وإقامة
المشروعات الصناعية والتجارية الضخمة . وبعد أن استقرت
مصر سيادتها التشريعية في كافة الصيادين (١) ، صدر القانون
رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لمخفيض ولأول مرة - إيرادات رؤوس الأموال
المنقولة وفوائد الديون والودائع والتأمينات للضريبة (٢) وكذلك
الإيرادات الناتجة من الأرباح التجارية والصناعية والناتجة
من العمل كالأجور والمرتبات .

وكما أشرنا في مقدمة هذا المؤلف ، فإنه نظرا لما أسفر
عنه التطبيق المطلق لقانون الضرائب سابق الذكر من ثغرات
وما حدث في المجتمع من تغييرات سياسية واقتصادية
 واجتماعية ، اقتضى الأمر مساهرتها بتشريع ضريبي جديد
هو القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ م .

(١) وذلك بعد إلغاء نظم الامتيازات والذي تحقق فعلا
في معاهدة مونترو سنة ١٩٣٧ م .

(٢) في ظل هذا القانون غصص المشرع بإلزاما مستقلا لكل
من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة
على فوائد الديون والودائع والتأمينات ، وجعل
أحكام الضريبة الأولى في الباب الأول ، وأحكام
الضريبة الثانية في الباب الثاني من الكتاب الأول .

وأخير أصدر القانون الضريبي الجديد رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (١) تنظم أحكامه الضرائب على الدخل ، وتعالج الثغرات التي أسفر عنها التطبيق للقوانين السابقة ، وتتميز أحكامه بالوضوح والبساطة إلى جانب إمكان تحقيق حصيلة مالية تسمح بتمويل عملية التنمية . ومن أهم ما استحدثته هذا القانون ، بصفة عامة ، فكرة التمييز بين الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين (٢) والضرائب على أرباح الأشخاص الاعتباريين (٣)

وقد أخضع هذا القانون الجديد (٤) ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من إيرادات تبعاً لمصادرهما إلى مجموعة من الضرائب النوصية اتبعتها بالضريبة العامة على هذه الإيرادات .

وفيما نحن بصدد ، فلقد عالج المشرع أحكام الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة في الباب الأول من الكتاب الأول من القانون سالف الذكر ، وذلك في المواد من ١ إلى ١٢ . ولقد نظمت هذه المواد الأحكام المتعلقة بنطاق الضريبة وسعرها ووعائها وحالات الإعفاء منها وتحصيلها وسوف نتناول أحكام هذه المواد في فصلين ندرس في أولهما : الأحكام المتعلقة بنطاق الضريبة وخصائصها والإعفاءات المقررة منها .. وفي الفصل الثاني نوضح الأحكام المتعلقة بوعاء الضريبة وسعرها وتحصيلها .

(١) صدر هذا القانون بتاريخ ١٩/٩/١٩٨١ م .

(٢) الأشخاص الطبيعيون من وجهة النظر الضريبة هم الافراد والشركات في شركات التضامن .

(٣) وهي شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسم .

(٤) عدلت بعض أحكامه بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ م .

الفصل الأول نطاق سريان الضريبة والاعفاءات المقررة

ويمكن تقسيم هذا الفصل الى مباحث ثلاثة :
المبحث الاول : خصائص الضريبة وشروط سريانها والواقعة المنشقة لها .

المبحث الثاني : الايرادات الخاضعة للضريبة (النطاق المحدد لسريان الضريبة) .
المبحث الثالث : الاعفاءات المقررة من الضريبة .

المبحث الاول خصائص الضريبة وشروط سريانها والواقعة المنشقة لهما أولا : خصائص الضريبة :

قبل أن نبدأ في سرد هذه الخصائص، يحسن أن نعرض لأهم مااستحدثه القانون الجديد (١٥٧ لسنة ٨١) فسي مجال الضريبة على إيرادات رؤوس الاموال المنقولة :

أ - أدمج هذا القانون الضريبة على إيرادات رؤوس الاموال المنقولة والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات في ضريبة واحدة بعد أن كانتا ضريبتين مستقلتين وذلك نظرا لتماثل طبيعتهما حيث أن مصدر الإيراد لهما واحد وهو ناتج رؤوس الاموال المنقولة بالمعنى الواسع.

ب - استبعد هذا القانون من نطاق الضريبة مايلى :

أولا : توزيعات شركات الاموال : وهي شركات الصاهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة . حيث أخضعت الارباح الصافية لهذه

الشركات بالكامل للضريبة على أرباح شركات الأموال التي
نظمها الكتاب الثاني من القانون وذلك بخلاف الوضع
الحالي حيث تخضع هذه التوزيعات للضريبة على
إيرادات رؤوس الأموال المنقولة على أن تخضع هذه
التوزيعات من أرباح الشركة الخاضعة للضريبة على
الأرباح التجارية والصناعية .

ثانيا : حصة الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة حيث
خضعت للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بحيث
تربط باسم الشركة .

ثالثا : مكافآت أعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع الخاص
حيث أخضعت للضرائب على العتبات .

ورغم أن المشرع قد اعتبر الضريبة على إيرادات رؤوس
الأموال المنقولة ضمن الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين
وما يلحق بها ، وجمع هذه الضرائب - كما ذكرنا في الكتاب
الاول - إلا أن الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة
تتميز بخصائص يمكن إجمالها فيما يلي :

١ - تعد ضريبة فنية :

لأنها تنصب على الإيرادات الخاضعة لها دون مراعاة
للظروف الشخصية للممول الذي يحصل على الإيراد ، ومن ثم
فهى تسرى على الإيراد الاجمالي دون الالتفات الى ما يتكلفه
الممول في سبيل الحصول عليه أو الى الحد الأدنى للمعيشة
أو لأية أمية عائلية .

٢ - تتوسع في مفهوم الدخل الخاضع لها :

فهى تفرض على نتاج وأرباح المال المنقول سواء كان هذا
النتاج يتصف بالتكرار أو الدورية أم كان عارضا (كما فى حالة
توزيع فائض التصفية ومكافآت تسديد السندات) (١) وكانت سائبة
التشريع الضريبى المصرى فى ذلك لأحكام التشريع الضريبى
الفرنسى الذى يفرض الضريبة على مبالغ ليست لها صفة الإيراد
أو الدخل من الناحية الاقتصادية كى يضمن عدم اقلات أى
إيرادات من الضريبة .

٣ - تحصل بطريقة الحجز عند المنبع :

إذ كلف القانون الشركات والهيئات التى تقوم بتوزيع
النتاج (الإيرادات) الخاضع للضريبة ، بحجز قيمة الضريبة
المستحقة من الناتج قبل صرفه لأصحابه ، وتوريده الى الخزنة
العامة . وبطبيعة الحال فإن الذى يتحمل عبء الضريبة هو
صاحب الناتج من الإيرادات الخاضعة لها ، دون أن تقوم
بينه وبين مصلحة الضرائب أى علاقة مباشرة (٢)

(١) - رغم أن الفقه العالمى قد ذهب فى تعريف الدخل أو الإيراد
بالمبلغ الذى يحصل عليه صاحبه بصفة دورية مستمرة من
مصدر يتصف بالديموم أو الشبات ، فإن كثيرا من التشريعات
الضريبية لم تلزم بهذا التعريف بالنسبة للإيرادات التى
تخضع للضرائب على الدخل وخاصة إيرادات رؤوس الأموال
المنقولة .

راجع فى ذلك د . حسن محمد كمال* الضرائب على الدخل
دار الجيل للطباعة - ١٩٨٣ - ص ١٣ ، ١٤ .

(٢) - واستثناء من ذلك فإن الناتج الذى تقوم بتوزيعه الشركات
والهيئات الأجنبية التى لا تعمل فى مصر - وحيث لا
سلطان للشرع المصرى بالزام هذه الجهات الأجنبية
بخصم الضريبة المستحقة وتوريدها للخزنة العامة لا يخضع
للتحصيل بطريقة الحجز عند المنبع - راجع د . عادل أحمد
عشيش التشريع الضريبى المصرى ، مؤسسة الثقافة
الجامعية بالاسكندرية ، ١٩٨٤ ، ص ٤٥ .

٤ - تجمع بين - ما بين التبعة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية :

- ويوضح ذلك لأنها تسرى على :
- الإيرادات التي يحصل عليها المصريين أينما وجدوا (تبعة سياسية متمثلة في رابطة الجنسية) .
 - الإيرادات التي يحصل عليها الأجانب المقيمون عادة في مصر (تبعة اجتماعية متمثلة في رابطة الموطن)
 - الإيرادات التي تدفعها الشركات التي تعمل داخل حدود مصر بصرف النظر عن جنسيتها أو جنسية المستفيد أو محل اقامته (تبعة اقتصادية متمثلة في موقع مصدر الدخل) .

٥ - ضريبة غير سلبية :

وهذا ما يؤكد السمة الثانية (التوسع في مفهوم الدخول الخاضع لها) ، حيث تفرض على كافة إيرادات الناشئة عن ملكية القيم المنقولة ، بصرف النظر عن الارتباط بمدة السنة ، فهي تسرى على كل توزيع يتم في أى وقت من السنة

٦ - ضريبة مباشرة ونوعية :

فهى مباشرة لأنها من جهة تصيب الممول ذاته وبصورة مباشرة فلا يمكنه نقل عبئها الى الغير . ومن جهة أخرى لأنها تفرض على الإيرادات الناتجة من رؤوس الأموال المنقولة (١) والضريبة هنا تفرض على الدخل الناتج من الملكية لهذه القيم وليس على ملكيتها .

(١) بعد انتقاد كل المعايير التي قيل بها بشأن التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، يصبح المعيار العملي والذي يعتبر الضرائب على الدخل ورؤوس الأموال ضرائب مباشرة والضرائب على الانفاق والاستهلاك والتداول ضرائب غير مباشرة ، هو المأخوذه - راجع في هذه النقطة تفصيلاً د . زين العابدين بن ناصر - علم الملكية العامة والنظام الضريبي - مطبعة المعرفة ، القاهرة ، ١٩٨٥ ، ص ٢٠٠ - ٢٠٥ .

وهي ضريبة نوعية لأنها تفرض على الدخل الناتج من مصدر معين من مصادر الدخل يتمثل في (ناتج رأس المال المنقول فقط دون امتزاجه بالعمل) ، كما أنها تسرى على الإيرادات الأخرى التي تأخذ حكم ناتج رأس المال والتي أوردها القانون على سبيل الحصر في مجال بيان نطاقها .
سريان هذه الضريبة .

ثانياً : شروط سريان الضريبة

مادة مشتق الشروط في فقه التشريع المالي من التعريفات ، وعلى الرغم من تعدد المشرع الضريبي في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لما يدخل في نطاق الضريبة الحالية من إيرادات لرؤوس الأموال المنقولة في المادة الأولى منه على النحو الذي سنبينه فيما بعد ، فإنه مع ذلك لم يحدد بطريقة واضحة تعريفاً دقيقاً لطبيعة هذه الإيرادات ، وهو أمر ينبغي العمل على تداركه استكمالاً للمقومات المتعارف عليها للتشريع الضريبي ومن أهمها قاعدة الوضوح واليقين . وفي سبيل ذلك يمكن تعريف القيم المنقولة بصفة عامة بأنها تمثل الأصول المالية لشركة تعد قرضاً لشخص معنوي (سندات) أو نصيباً في ملكية رأسماله (أسهم أو حصص) (كحصة الشريك) ، والغالب أن تكون هذه الأصول متمثلة في صكوك ورقية (أسهم وسندات) قابلة للتداول (١) . ويشترط لسريان الضريبة على الإيرادات الناتجة من هذه الأصول ما يلي :

- (١) ولا يشترط لسريان الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة أن تكون مشتملة في صكوك قابلة للتداول ، حيث تخضع لهذه الضريبة فوائد الحساب الجاري ، ما لم يكن هذا الحساب يتمتع بأعفاء ضريبية باعتباره قرضاً .
- راجع في ذلك : عاطف صدقي ، التشريع الضريبي المصري ، ضرائب الحكومة المركزية على الدخل ، دار النهضة العربية للطباعة الثانية ، القاهرة ، ١٩٧٠ ، ص ١٥٠ .

١ - انتقال الإيراد الخاضع للضريبة من ذمة الشركة أو المنشأة أو الجهة الموزعة إلى ذمة المستفيد :

فان تحقق ربح للجهة ولم يدفع أى مبلغ منه للغير فلا تسرى الضريبة ، وان لم يتحقق ربح ورغم ذلك قامت الجهة بدفع أى إيرادات خاضعة للضريبة وفقا للقانون من الأرباح التى تجمعت فى سنوات سابقة (الاحتياطى) فان هذه الإيرادات تخضع للضريبة . فالضريبة تفرض على دخل المستفيد وليس على أرباح الجهة .

٢ - أن يتحقق الشراء للمستفيد :

ويعنى ذلك أن يترتب على الحصول على الإيراد إضافة جديدة إلى ذمة المستفيد المالية - وعلى ذلك فإن ردّ رأس المال إلى المساهمين - لا تسرى عليه الضريبة حيث لم يتحقق - بناءً على هذا الرد - زيادة فى جانب الأصول لهم .

ثالثا : الواقعة المنشئة للضريبة

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة فى توزيع الإيرادات على المستفيدين (المساهمين) ، فالضريبة تفرض على كل مبلغ يوزع وفى الوقت الذى يوزع فيه ، دون انتظار لنهاية العام ، وطبقا للنظام القانونى المطبق فى هذه اللحظة . ويتكفى لسريان الضريبة أن يوضع الإيراد تحت تصرف المستفيد دون نظـر إلى تاريخ حصوله عليه ، أى استلامه . ويعتد بهذا التاريخ ليس فى تحديد سعر الضريبة فقط وإنما يعتد به كذلسلك فى حساب مدة التقادم الذى يسقط بعد هاق الدولة فـى المطالبة بالضريبة المستحقة لها .

وحتى بالنسبة للتوزيعات المؤقتة ، فإنه يجب النظر إليها على أنها توزيعات مستقلة قائمة بذاتها يطبق عليها

النظام القانوني المعمول به لحظة اجراء التوزيع المؤقت
نفسه .

المبحث الثاني الايادات الخاضعة للضريبة (النطاق المحدد لسريانها)

حددت المادة الأولى من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نطاق سريان الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة في أحد عشر بنداً تعتبر في مجموعها من قبيل الإيرادات المعبرة عننتاج البحث لرأس المال المنقول دورياً كان أم عارضاً ، وسواء كان رأس المال في شكل نقدي أو ميسر ، وكذلك الإيرادات التي تأخذ حكم نتاج رأس المال ، وإذا كانت هذه الإيرادات لا تنحصر في التطبيق جدلاً فإن هناك بعض الحالات الاحتمالية التي قد أثارت في فقه التشريع الضريبي جدلاً ونقاشاً بشأن خضوعها للضريبة . ونبدأ أولاً بتفصيل الإيرادات الخاضعة للضريبة كما وردت تحديداً في المادة الأولى من القانون سالف الذكر .

١ - الفوائد وغيرها مما تنتجه السندات واذون الخزنة وما يدفع من مكافآت التسديد ومن الانصبة الى حامل السندات وغيرها من الدائنين (١٤ بند ١) :

ويتضح من عبارة " الفوائد وغيرها " أن الضريبة تفرض على كل ما تنتجه السندات واذون الخزنة من إيرادات مهما كانت صورتها ، أي سواء كانت في صورة فوائد أو جوائز أو مزايا وغيرها ذلك .

والسند هو صك قابل للتداول ، ويمثل جزءاً من قرض طويل الأجل تصدره الشركات أو الحكومة أو وحدات الحكم المحلي ، ويتضمن تعهداً من الجهة التي أصدرته برد قيمته في تاريخ محدد وسداد فائدة بسعر معين تصرف في مواعيد

محددة (١) .

أما اذن الخزانة فيمثل جزءاً من قرض قصير الأجل تعتمد عليه الحكومة عادة لحاجتها الى المال لفترة قصيرة لمواجهة مجاز موسمي في الميزانية أو لاستخدام الحصيلة في تمويل بعض المشروعات ، وتفرض الضريبة هنا على الفائدة التي ينتجها هذا الاذن . والفوائد تمثل هنا المبالغ التي يلزم المدين بدفعها كمقابل للاقتراض ، والدائن هنا (صاحب الايراد) هو الذي يتحمل بالضريبة ، والمدين (الجبة أو الهيئة المقترضة) يقوم بحجز قيمة الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب . وتمثل الأنصبة مبالغ تمنح لحاملي السندات بقصد تشجيعهم على الاكتتاب في القرض ، وتتعهد هنا الجهة المدينة بمنح هذه المبالغ لحاملي السندات عن طريق اجراء قسمة مثلا ، بمنح عن طريقها اصحاب السندات الفائزة في السحب جوائز أو أنصبة تفرض عليها الضريبة باعتبارها من نتائج السندات .

وتفرض الضريبة على هذه الايرادات اذا ما استحققت لحامل السندات (الدائن) أو لأي شخص آخر له صلة الدائن .

(١) الى جانب الفوائد قد ينص عقد القرض على بعض المزايا لحاملة السندات يمكن أن نذكر منها مثلا :

- رد السندات بقيمة تفوق قيمته الاسمية ويطلق على هذه الزيادة - مكافأة السداد - .
- اصدار السند بأقل من قيمته الاسمية ودفع مبلغ يعادل هذه القيمة الى صاحب السند عند حلول أجل النفاذ به . ويطلق على هذا الفرق - خصم اصدار السندات - .

٢ - قواعد القروض على اختلاف أنواعها التي تصدرها ، أو
تمتدحها الحكومة أو وحدات الحكم المحلي أو الأشخاص
الاعتبارية أو الشركات أو المنشآت بصفة عامة أو تكون
مطلوبة لديها بأية صفة كانت (١) :

وفقا لهذا النص الذي أوردته العادة (١) بند (٢)
 يقصد بالقروض هنا تلك التي لا تصدر بها سندات ، فهنا
 تسرى الضريبة على ما يدفع عنها من فوائد ، وأيضا يكون طلسى
 المدين حجز قيمة الضريبة يلتزم بتوريدها الى الخزنة العامة
 مباشرة .

يجب أن نوضح هنا أن مفهوم القروض يختلف من مفهوم
 الديون التي تضم تحتها المادة الأولى (ف ١) من القانون
 حيث أن القروض تتعلق بأشخاص القانون العام " الحكومة
 ووحدات الحكم المحلي " وشركات الاموال ، بينما تتعلق
 الديون بالسلفيات التي يكون المدين فيها شخصا طبيعيا
 او شركة من شركات الاشخاص (٢) .

وتخضع الفائدة الناتجة من القروض للضريبة سواء تم عقد
 القرض من خلال صكوك قابلة للتداول (سندات او اذونات)
 او من طريق عقد سلفيات غير ممثلة فى اذونات أو سندات (٣).

-
- (١) هذا النص يقابل المادة رقم ١ بند ثالث فقرة أولى فى
 القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩
- (٢) راجع د . حسن محمد كمال ، المرجع السابق ، ص ١٩ .
- (٣) يمكن أن تتم الاستدانة من خلال فتح الاعتماد او الحساب
 الجارى ، وهي لا تعد قروضا من الناحية القانونية ، ولكن
 المشرع قصد بذلك اخضاع الفوائد الناتجة من كافة
 صور وأشكال الاستدانة .

والمهم في الأمر أن تكون بمقدور فواقع، مثيرة أدى أي شخص
معنى من المذكورين في النص السابق (الحكرسة - وحسدات
الحكم المحلي - الشركات - المنشآت) .

٣ - ما يحصل عليه المصريين أو الأجانب المقيمين عادة في مصر
سواء كانوا من الأفراد أو من الجهات المضمون عليها فليس
الفقرة ٢ من المادة الأولى ، من أرباح الشركة ، أو فوائد
أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشركة
أو فائدة تصفية ناتجة من ساهبتهم في شركات أو منشآت أجنبية
لا تعمل في مصر أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع
للضريبة على أرباح شركات الأموال .

كما تسرى على ما يحصل عليه الأفراد والجهات المشار إليها
تظير رد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص أصحاب
النصيب إذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها . (١)

ولعل ما يجب التنبيه إليه في هذا النص هو لفظ " عادة "
الذي وصفت به إقامة المصريين أو الأجانب في مصر ، ومعنى
ذلك أن الضريبة لكي تسرى يجب أن تكون إقامة الأجنبي والمصري
إقامة معتادة . ولا يكفي مجرد الوجود في مصر ، فإن كانت
الإقامة عابرة فإن الضريبة لا تسرى . يمكن الاسترشاد بأحكام
الفتاوى لتحديد ضوابط الإقامة المعتادة ... ومن ذلك نذكر
حكم محكمة مصر الوطنية (والذي صدر في ٢٣ يونيو ١٩٨١) (٢)

(١) هذا الجزء الآخر من الفقرة ٣ يمثل نصا مستحدثا يهدف
إلى تفسير لفظ (وغيرها) الواردة في آخر المادة وتم
(٢) نشر هذا الحكم في مجلة الحقوق ، السنة السادسة
ص ١٣٦ .

والذى يعرف موطن شخص معين بأنه " المكان الذى يكون فيه مركز أعماله ومجمع أمواله ، حيث يقوم فيه باستيفاء ماله وأرباحه ماعليه ، ويعتبر وجوده فيه على الدوام ولو غاب عنه لسبب من الأسباب وأقام فى جهة أخرى بحيث لا يعتبر ذلك التغيب تركا للمحل الأصلى بل تغيبا مؤقتا " .

ومن جهة أخرى فإن النص السابق وهو يحدد نطاق ووجه الضريبة أشار الى أمرين : أولهما يتعلق بالهيئات أو الجهات التى يساهم فيها المصريون أو الأجانب المقيمون عادة فى مصر ، وثانيهما : بيان النتائج أو الإيرادات الخاضعة للضريبة .

ففيما يتعلق بالهيئات أو الجهات ، حدد ها النص بأنها الشركات الأجنبية التى يتركز نشاطها فى الخارج أو الشركات المصرية التى تعمل فى الخارج ولا تخضع للضريبة على شركات الأموال (١) - ولا يسرى النص على ما عدا هذه الشركات .

والمقصود بالشركات المصرية التى تعمل فى الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال ، الشركات التى تتوافر فيها أوضاع المنشأة المستقلة ، أى يكون كل نشاطها وأدائها وحساباتها فى الخارج (٢) .

أما فيما يتعلق بالإيرادات أو التوزيعات التى يمكن أن يحصل عليها المصريون أو الأجانب المقيمون عادة فى مصر من خلال مساهمتهم فى هذه الهيئات ، فلقد حدد ها النص

(١) الاحكام الخاصة بالضريبة على ارباح شركات الاموال وردت بالكتاب الثانى من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المواد ص ١١١ الى ١٢٧) .

(٢) د . حسن محمد كمال ... المرجع السابق ، ص ٣١ .

بأنها تمثل في (الأرباح - الفوائد - تسديدات أو استهلاكات رأس المال أثناء حياة الشركة - فائض التصفية - حصص التأسيس وحصص أصحاب النصيب) . وعلى ذلك ووفقا لعمومية النص فإن ناتج كافة أنواع الأسهم (في حدود ما أتى به النص) يخضع للضريبة (١) . وفيما يلي نوضح بإيجاز المقصود بهذه الأنواع من التوزيعات :

الأرباح : وتمثل عادة في المبالغ النقدية التي تقسم بتوزيعها الشركة أو المؤسسة على حملة أسهمها ، وهي تخضع للضريبة سواء كان توزيعها قد تم من الأرباح المتحققة في نفس السنة أو من الأرباح التي تحققت في سنوات سابقة . ويجب أن نشير هنا أنه بالرغم من خضوع الأرباح وبصفة عامة للضريبة ، دون أن يحدد النص تفاصيل هذه الأرباح كما بينت ذلك المادة الأولى من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، إلا أن عمومية النص من ناحية ، ومكافحة احتمال التواطؤ بين الشركات الموزعة والمساهمين (الممولين) للتهرب من دين الضريبة من جهة أخرى ، يدهونا لوجوب إخضاع الربح الموزع للضريبة أيا كان شكله : نقدا ، مجانا (على شكل أسهم أو سندات) أو على أية صورة أخرى ولو بطريق غير مباشر . (٢) .

(١) السهم هو حصة الشريك في شركة الأموال ، كما أن كلمة سهم تطلق كذلك على الصك الذي يمثل هذه الحصة وأيا كان نوع السهم أو شكله (نقديا - عينيا - عاديًا - ممتازا - أسما لحامله) فإن نتاجه يخضع للضريبة .

(٢) وقد ديهت محكمة النقض في حكمها الصادر في ٣ يناير ٤٧ والنشور في مجموعة أحكام أو مبادئ النقض الضريبية إلى أن التعديل الوارد بالقانون ١٤٦ لسنة ٥٠ والذي بعقتضاه تسرى الضريبة على الأرباح والفوائد ... وسواء كانت هذه الأرباح دورية أم غير دورية وسواء تم توزيعها

القوائد : هى المبالغ التى يلتزم المدين بدفعها كعقاب لعملية الاقتراض ، وكما هو معروف فان السهم يدور ربحا ، ومن طبيعة الربح أن يرتبط بنشاط المنشأة ، فيزيد بزيادة ربحها مع انخفاضه ... والضريبة تفرض على هذه القوائد وتحملها المستفيد (الدائن) بوصفه صاحب الايراد الخاضع للضريبة وتحصل الضريبة فى هذه الحالة بأن تقوم المنشأة أو الجهة المدينة بحجز قيمة الضريبة من الفائدة المستحقة وتوريد ها لمصلحة الضرائب .

التسديدات والاستهلاكات : من المعروف أن قيمة السهم لا تسدد الى المساهمين الا عند انقضاء الشركة ، وفى هذه الحالة لا تفرض الضريبة ذلك لأن التسديد لا يعدو وأن يكون رد الرأس المال ، والضريبة تفرض فقط على الايراد الناتج من القيم المنقولة .

ولكن بعض الشركات - قد تلجأ تهربا من دفع الضريبة الى توزيع بعض الأرباح فى صورة تسديد قيمة الأسهم أو استهلاكها وللنقضاء على مثل هذه التوزيعات الممنوعة للأرباح جاء النص بـسريان الضريبة على هذه التسديدات والاستهلاكات التى تتم قبل انقضاء الشركة كما تسرى الضريبة كذلك على ما يسمى بمكافآت التسديد ويقصد بها قيمة الفرق بين السعر الذى تسم اصدار السند به والقيمة التى يسدد ها المدين (مُصدِر السند) للدائن ، وهذه المكافأة تمنح لحامل السندات بمثابة مكافأة

= نقدا أم مجانا فى شكل سهم أو سندات أو حصص تأسيس أو على اية صورة أخرى ولو بطريق غير مباشر - هذا التعديل وفقا لمحكمة النقض يعتبر تفسيرا لنص المادة القديمة وأنه لم يبتشى حكما جديدا ، بمعنى أن توزيع الأسهم المجانية يخضع للضريبة على ايرادات القيم المنقولة حتى لو كان قد تم قبل تعديل المادة الأولى بالقانون رقم

تقترن بالسند . ومثال ذلك كأن تصدر الجبهة أو الشركة السند بقيمة اسمية قدرها ١٠٠ جنيه وتتعهد برد مبلغ ١٠٥ جنيه لحامل السند وقد يحدث العكس بأن تقوم الجبهة بإصدار السند بأقل من قيمته الاسمية ، وتتعهد عند حلول ميعاد رد قيمته برد القيمة الاسمية لا القيمة التي أصدر بها ، وهنبا فان الضريبة تسرى كذلك على قيمة الفرق بين القيمتين .

ويمكن بصفة عامة أن نقرر أن المشرع قد وضع قريضة مقتضاها أن تسديد قيمة السهم حال حياة الشركة أو استهلاكه يعتبر توزيعا مقنعا للأرباح ، ومن ثم يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

فوائد التصفية : وتشير المفقرة الثالثة من المادة الأولى إلى خضوع فوائد التصفية الناتجة عن المساهمة في الشركات أو المنشآت الأجنبية التي لا تعمل في مصر أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال

والمقصود بفائدة التصفية (أوفاض التصفية) أنه المبلغ المتبقى بعد تحويل أصول الشركة إلى نقود وسداد الديون المستحقة للغير ورد ماسبق أن سددته المساهمون كحصة في رأس المال . فمن المتصور أنه عند تصفية الشركة قد يحدث أن تكون موجوداتها معبرة عن ارتفاع في القيمة من شأنه أن يؤدي إلى حصول المساهم عند التصفية على مبلغ يزيد على القيمة الاسمية للسهم ، ويخضع هذه الزيادة أو الفائض للضريبة باعتبارها إيراد أو ناتج للسهم ، والعبرة في تحديد قيمة هذه الزيادة أو هذا الفائض الخاضع للضريبة بالقيمة الاسمية للسهم (التي سددت كلها أو الجزء الذي سدد منها فقط) ، وليس بقيمتها السوقية وقت التصفية سواء كانت هذه القيمة السوقية تزيد أو تقل عما سدد للمساهمين . كما أنه لا ينظر إلى ما دفعه المساهم في سوق الأوراق المالية ثمنا لأسهمه فعلا ، فالعبرة فقط في القيمة

الاسمية للأسهم (١) .

وأيا كان الشكل المتخذ لتوزيع هذه الفوائد (الفائض) فإنها تخضع للضريبة ، فان تم توزيع موجودات الشركة عينها على المساهمين ، وزادت قيمة نصيب المساهم على القيمة الاسمية لأسهمه ، فان الضريبة تسرى على قيمة هذه الزيادة وتخضع الزيادة للضريبة حتى لو كان سببها راجعاً لسبب لا دخل لنشاط الشركة فيه . وأيضاً تسرى الضريبة على قيمة الفائض لو أن سبب حدوثه يرجع لتصفية الشركة الذى نتج عن اندماجها فى شركة أخرى .

رد وتدديد واستهلاك حصص التأسيس وحصص اصحاب الانصبة :

فى نهاية الفقرة الثالثة من المادة الأولى ورد النظر على أن الضريبة تسرى كذلك على ما يحصل عليه الأفراد والجهات المشار إليها (وهم المصريون أو الاجانب المقيمون عادة فى مصر) نظير رد أو تسوية أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص اصحاب النصيب ، اذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها .

(١) اذا كانت القيمة الاسمية مثلاً للسهم ٥ جنيهات ، ولكن المساهم دفع ١٠ جنيهاً ليحصل على السهم ، وبعد تصفية الشركة حصل من السهم وفائض التصفية مما يبلغه قدره ٧ جنيهات ، فان ما يخضع للضريبة هنا هو مبلغ ٢ جنيهه = الفرق بين ٧ - ٥ وذلك من وجهة النظر الضريبة . أما من وجهة نظر المساهم فانه يكون فى النهاية قد خسر فعلاً ثلاثة جنيهات = الفرق بين ١٠ - ٧ ... ،

راجع : د . حسن محمد كمال ، المرجع السابق ،

والمقصود بحصص التأسيس (كما حددتها الفقرة الأولى من المادة ٣٤ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١) بأصدار قانون الشركات الساهية وشركات المتوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة (لأنها الحصص التي تمنحها الشركة لبعض الأشخاص أو الهيئات مقابل تنازل أي منهما للشركة من التزام ممنوح من الحكومة أو من حق من الحقوق المعينة (١) وتعطى هذه الحصص لأصحابها الحق في الحصول على نصيب في أرباح الشركة أثناء وجودها ، ولكن هذه الحصص لا تدخل في تكوين رأس مال الشركة ، ومن ثم لا يكون لأصحابها الحق في الحصول على شيء من فائض التصفية عند انتهاء الشركة . وتسرى الضريبة هنا على هذه الأرباح باعتبارها ناتجة من هذه الحصص . والجدير بالذكر هنا أن الضريبة تسرى على ما يحصل عليه الممول إذا لجأت الشركة إلى استهلاك أو تسديد أو رد تلك الحصص عن طريق شرائها من أصحابها وأدت لهم مقابل نقدي يزيد على قيمتها وقت تقديمها إليها ، أي كان مصدر المبالغ التي دفعت منها الشركة ثمن شرائها وسواء تم الشراء من سوق المال (البورصة) أو من أصحابها مباشرة فتسرى الضريبة على الفرق بين قيمة الحصة والتمن الذي دفعتته الشركة فيها . (٢)

(١) تمنع هذه الحصص كذلك نظير خدمات أو جهود أو مساعدات يؤديها المستفيدون (أصحاب الحصص) للشركة منسند تأسيسها . وهذه الحصص تمثل صكوكاً قابلة للتسديد أولاً ولكنها ليست لها قيمة اسمية .

(٢) يرجع في تقدير قيمة الحصة (خصوصاً أنها ليست لها قيمة اسمية) لوثائق الشركة أو تقديرات مصلحة الضرائب راجع: د . عاطف صدقي - المرجع السابق ، ص ٣٤ .

وفي كل الأحوال يشترط أن يكون ذلك أثناء حياة الشركة .

أما حصص أصحاب النصيب في الأرباح ، فقد سوى المشروع معاملتها بخصص التأسيس فيما يتعلق بعمليات الرد والاستهلاك أو التسديد وخضوعها للضريبة . ذلك أن بعض الشركات تقوم في عقد تأسيسها بمنح بعض الأشخاص حصصاً أو أنصبة فسي الأرباح خلاف حصص التأسيس . ومن أمثلة ذلك ما تقرره الشركات التي تحصل على امتياز من نصيب في الربح للمهبة العامسة التي منحت الامتياز مقابل منحها الامتياز للشركة . وعلى ذلك يقصد بمصاحب النصيب الشخص الذي يقدم للشركة عند انشائها خدمات خاصة مقابل نصيب معين فيما تحققه من أرباح .

وإذا كانت الحصة المقدمة من الشخص في صورة عمل فقط (وتقرر له في عقد التأسيس نصيباً في الأرباح) فإن ما يحصل عليه هذا الشخص من نتائج هذه الحصة يخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ويعد من أصحاب النصيب وفقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة الأولى .

أما ما يؤديه الشخص من عمل أو خدمات للشركة بعد التأسيس هنا على اتفاق يحصل بمقتضاه على جزء من الأرباح فهذا تثار فكرة خضوعه للضريبة على الأجور (الاتفاق هنا يعد عقد عمل وليس عقد تأسيس الشركة) .

وإذا لجأت الشركة إلى استهلاك حصص أصحاب الأنصبة عن طريق شرائها من أصحابها فإن الضريبة في هذه الحالة تستحق على الفرق بين قيمة ما تدفعه الشركة ثمناً للحصة وبين القيمة التي قدرت بها عند تقديمها إليها .

وأسوة بما ذكرنا بالنسبة لخصص التأسيس ، فإن حصص أصحاب النصيب لا تخول لأصحابها حق المشاركة في فائض التصفية عند انقضاء الشركة . لأن هذه الحصص لا تشكل جزءاً من رأس مال الشركة .

٤ - ما يحصل عليه الأفراد والجهات المنصوص عليها في الهند السابق (المصريون والاجانب المقيمون عادة في مصر سواء كانوا افراد او جهات : الحكومة ، وحدات الحكم المحلي الاشخاص الاعتبارية - الشركات والمنشآت) من فوائد وايرادات مما يملكون من سندات واوراق مالية اجنبية حكومية وغيرها من القيم المالية الاجنبية (١) .

وظاهر من نص هذه الفقرة أن المشرع الضريبي يطبق مبدأ التبعية السياسية (الجنسية) والتبعية الاجتماعية (المواطن) . فالمصرى المستفيد من ناتج هذه القيم المنقولة الاجنبية يخضع للضريبة سواء كان فردا او شخصا اعتباريا ، كما يخضع لها كذلك الاجنبى المقيم عادة في مصر ، وقد رأينا تطبيق هذا المبدأ كذلك في نص الفقرة السابقة .

٥ - فوائد الدين ايا كان نوعها وفوائد الودائع والتأمينات النقدية متى كانت هذه الديون والودائع والتأمينات النقدية مطلوبة لمصريين او لاجانب مقيمين عادة في مصر ولو كانت ناتجة من اموال مستثمرة في الخارج .

وهنا نلاحظ أن المشرع كما أخضع - في الفقرة الثانية - فوائد القرض (ايا كان نوعها) للضريبة ، أخضع كذلك فوائد الديون (ايا كان نوعها) ولعل المشرع قد قصد بذلك أن تشمل الضريبة اصحاب رؤوس الاموال الذين يقرضون الأشخاص بدلا من اقراض الحكومة او وحدات الحكم المحلي او الأشخاص الاعتبارية .

(١) هذه الفقرة تقابل المادة رقم ٤ في القانون رقم ١٤٦ - لسنة ١٩٣٩ م .

ويجب الاشارة هنا الى أن المشرع في ظل القانون الجديد (١٥٧ لسنة ١٩٨١) قد أخضع فوائد القروض وكذا فوائد الودائع والديون والتأمينات لضريبة واحدة هي الضريبة على إيرادات التقييم المنقولة . بينما كان القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يخضع فائدة القروض للضريبة على إيرادات التقييم المنقولة (إذا كان المدين حكومة - وحدة محلية - شركة أو منشأة) بينما كان يخضع فائدة الدين للضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات (إذا كان المدين في القرض فردا ، أو كانت الفائدة ناتجة عن وديعة أو تأمين نقدي) (١)

ومن الأهمية بمكان أن نشير الى شرطين يجب توافرهما حتى تخضع الإيرادات المذكورة في هذه الفقرة للضريبة :

الشرط الأول : ويتعلق بفوائد الديون أو فوائد الودائع والتأمينات النقدية ، فلكي تسرى الضريبة عليها يجب أن تكون الودائع والديون والتأمينات النقدية مطلوبة لمصريين أيا كان موطنهم أو محل إقامتهم (وهذا تطبيق لمبدأ التبعية السياسية) أو أجانب مقيمين عادة في مصر (وهذا تطبيق لمبدأ التبعية الاجتماعية) حتى لو كانت الفوائد ناتجة لأموال مستثمرة في الخارج .

الشرط الثاني : ويتعلق بالحالة التي تكون فيها الديون ، أو الودائع والتأمينات النقدية مطلوبة لأجانب غير مقيمين في مصر فهنا لا تخضع الفوائد للضريبة الا إذا توافر مبدأ التبعية الاقتصادية (وجود الجهات أو المنشآت أو الشركات المدينة في مصر) ، وذلك تطبيقا لنص الفقرة السادسة من المادة الأولى " وتسرى الضريبة على فوائد الديون أيا كان نوعها

(١) ويمكن تفسير مسلك المشرع في هذا الخصوص بأنه علاج للانتقادات التي وجهت للقانون القديم

وقواعد الودائع والتأمينات النقدية في جمهورية مصر العربية تسعى
كانت مطلوبة لأجانب غير مقيمين بها عادة .

وهيكن أجمال الابدادات الخاضعة للضريبة وفقاً لـ
في نص الفئرتين الخاصة والسادسة فيما يلي :

أولاً : وفقاً لطبيعة الابدادات :

أ - فوائد الدين :

وهي تشمل فوائد الدين التي يكون فيها الدين
فرداً أو شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة ، وأيضاً
كان نوعها عادية أو متارة أو مضمونة بوهن ، وأيضاً
كانت طبيعتها مدنية أو تجارية وأيضاً أيا كانت
وسيلة اثباتها في محور رسمي أو عرضي ... وحتى
لو كان الأمر يمثل في جريمة الاعتقاد على الأقراض
بها فاحتثان الضريبة واجبة السريان على الفوائد .

ب - فوائد الودائع :

وحتى تسرى الضريبة على فوائد الودائع - طبقاً
لصراحة النص يجب أن تكون هذه الودائع نقدية
وبعد توافر هذا الشرط لا يهم بعد ذلك أن تكون
الودائع لمنك لدى البنوك الأخرى أو ودايع الأفراد
لدى البنوك (تحت الطلب ، لأجل ، باعطار
سابق) وأيضاً تلك التي يودعونها في حسابات
التوفير بالبنوك ومصاديق التوفير بالبريد (*)

(1) الدين هو الالتزام بدفع مبلغ معين من المال ، وتشمل
الفائدة في المبلغ الذي يؤديه الدين بالإضافة إلى
أصل الدين .

(2) ومن وجهة النظر الضريبية لا يهم الشكل الذي تتخذه
الفوائد ، نقدي أو في آثار مقنع ، فإنه وفقاً للنص
تخضع الفوائد للضريبة أيا كان نوعها .

جـ - فوائد التأمينات النقدية :

ويقصد بالتأمينات النقدية تلك المبالغ التي يودعها أصحاب الأعمال بالمصالح الحكومية والهيئات المختلفة ويكون لهم الحق في اقتضاها فوائد عنها في حالة تأخر المصالح والهيئات المشار إليها في ردّها إليهم بعد انتهاء الغرض منها ، كما يقصد بهما كذلك تلك المبالغ التي يودعها شخص طرف شخص آخر كضمان لتنفيذ التزام وقع عليه أو كضمان لمعاملة ماثم الاتفاق عليه بشأن تنفيذ هذا الالتزام .

ويشترط لعضو هذه الفوائد للضريبة أن تكون نقدية ، ولا يهتم بعد ذلك ان كان دفع التأمين على سبيل الاجبار بمقتضى نص قانونى او حكم قضائى او على سبيل الاختيار ، كما أن شخص المودع لديه ليس محل اعتبار ، فسواء كان هيئة عامة أو شركة فان الضريبة تسرى على الفوائد .

ثانياً : وفقاً للأشخاص الخاضعين للضريبة :

أ - المصريون والأجانب المقيمون عادة في مصر بالنسبة لما يحصلون عليه من فوائد من أموال مستثمرة في مصر أو خارجها .

ب - الأجانب غير المقيمون عادة في مصر بالنسبة لما يحصلون عليه من فوائد أموال يكون محل استثمارها في مصر .

(*) يرجع الى الفقرة السابقة من المادة ٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فيما يتعلق باعفاً فوائد هـ هذه الحسابات من الضريبة .

ثالثا وفقا لمكان استثمار الأموال :

- أ - الأموال المستثمرة في مصر تخضع فوائدها للضريبة
(بصرف النظر عن جنسية المستفيد وبمكان إقامته) .
- ب - الأموال المستثمرة خارج مصر تخضع فوائدها للضريبة
إذا كان المستفيد (مصرية أو أجنبية مقيمة إقامة
معتادة في مصر) .

٦ - مقابل الحضور الذي يمنح للمساهمين بمناسبة انعقاد
الجمعيات العمومية :

وقد أخضع المشرع هذا المقابل للضريبة ، وفقا لما نص
عليه البند السابع من المادة الأولى . وتجدر الإشارة هنا إلى
أن هذا المقابل لا يعد إيرادا بالمعنى الفني من وجهة النظر
الضريبية ، حيث لا تظهر فيه صفة التوزيع الناتج من قيم منقولة
بل أنه لا يعد وأن يكون تغطية لما يتحمله المساهمون من
نفقات في سبيل حضور الجمعيات العمومية .

والحكمة التي توخاها المشرع في فرض الضريبة على هذا
المقابل هو تفادي مغالاة الشركات أو المنشآت في تعديل
الحضور من ناحية أو إجراء توزيعات عامة في صورة مقابل الحضور
حتى يفلت المساهم من دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة
ولما كانت هذه الضريبة مبنية ، فإنها تفرض على كل ما يحصل
عليه المساهم كمقابل حضور دون خصم أية نفقات .

٧ - ما يمنح لأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة
والمديرين وأعضاء مجالس الرقابة من المساهمين في شركات
التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة
لأحكام القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ (١) ... من المرتبات والمكافآت

(١) الغنى هذا القانون وحل محله القانون رقم ١٥٩ لسنة
١٩٨١ والمنشور بالجريدة الرسمية بالعدد ٤٠ والصادر
في أول أكتوبر ١٩٨١ م.

والاجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهبات الاخرى على اختلاف انواعها . (١)

وأول ما يلاحظ في هذا النص ، أن المشرع قد قصد من الاحالة الى القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ في تحديده للأشخاص الخاضعين للضريبة انه يسرى على شركات القطاع الخاص وحدها ويؤكد هذا أن الفقرة الخاتمة من المادة ٥٥ من القانون تنص على اخضاع ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس ادارة شركات القطاع العام من مرتبات ومكافآت للضريبة على المرتبات .

والحكمة في اخضاع هذه الابرادات والتي تمنح لأعضاء مجالس الادارة وأعضاء مجالس الرقابة في شركات القطاع الخاص المذكورة ، تتمثل في أن ما يحصل عليه هؤلاء الأشخاص لا يتناسب مع درجة مساهمتهم في أعمال الشركات ، وانما يتناسب عادة مع مدى مساهمتهم في رأس مال المنشأة أو الشركة ، كما أن ما يمنح لهؤلاء الأشخاص يكون نظير الميزات الأدبية التي يوفرونها للمنشأة أو الشركة وما يحققه وجودهم من توافر الثقة والاطمئنان من جانب أفراد المجتمع عموماً بالنسبة لمركز الشركة ، الأمر الذي يدفع ويشجع هؤلاء الأفراد على الاكتتاب في الأسهم . وعلى ذلك فإن الفقه الضريبي قد جرى على اعتبار هذا الضمان الأدبي أو المعنوي الذي يحققه وجود هؤلاء الأشخاص بمثابة أصل من أصول الشركة ومن هنا اعتبر ما يمنح لهم في حكم الابرادات الناتجة من رأس المال وبالتالي يخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة .

وواضح من النص توسع المشرع في اخضاع كل ما يمنح لهؤلاء الأشخاص ايا كانت صورته للضريبة على ايرادات القسم

(١) هذه الفقرة تقابل الفقرة الرابعة من المادة الأولى من

القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م .

المنقولة ، رغبة في السيطرة على كل ما يمنح لهم ودون أن تتاح الفرصة لإفلات أى صورة من تلك الإيرادات وتحت أى اسم من الخضوع لهذه الضريبة ذات السعر الأعلى والتي لا تراعى فيها أية ظروف شخصية للممول كما ذكرنا في الحديث عن خصائصها ، بخلاف الحال في الضريبة على المرتبات والأجور .

وتجدر الإشارة الى أن الفقرة الثالثة من المادة الأولى ولو أنها قد نصت على إخضاع كل ما تضمنته من إيرادات للضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، إلا أنه عند تطبيق هذا النص يجب مراعاة ما أورده القانون بعد ذلك في خصوص الفئتين التاسعة والعاشرية من نفس المادة ، حيث قضت بإخضاع جانب من تلك الإيرادات للضريبة على المرتبات كما سيأتى بيانه .

٨ - المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبين أو المديرين الآخرين ، وذلك مقابل مقابل عملهم الإداري فيما يزيد على ٥٠٠٠ جنيه ففى السنة لكل منهم وذلك دون الإخلال بحكم المادة ٥٥ من هذا القانون .

ومؤدى هذا النص أنه إذا تبين أن مجموع ما حصل عليه أحد الأشخاص المشار اليهم مقابل عمله الإداري (من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية أو عينية ... الخ) لا يتجاوز ٥٠٠٠ جنيه فى السنة فإن هذا المبلغ يخضع للضريبة على المرتبات والأجور وذلك أسوة بما يحصل عليه أعضاء مجالس الإدارة الآخرون فى مقابل عملهم الإداري الفعلي . والسبب أن رئيس أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المدير يضطلع بمسؤولية الإدارة الفعلية ويترتب على ذلك أن ما يتقاضاه بعد اجرا مقابل عمل .

ولكن المشرع خشى أن تلجأ المنشآت والشركات الى أن تستغل هذا الوضع لتبالغ في اضافة صفة العضو المنتدب ، أو المدير الفعلي على عدد كبير من أعضاء مجالس اداراتها ومن ثم تبالغ في اعطاء هؤلاء مكافآت أو مزايا نقدية أو عينية تخضع للضريبة على المرتبات ذات السعر النسبي المنخفض والتي تراعى الظروف الشخصية للممول وليس للضريبة على الإيرادات الناتجة من القيم المنقولة ذات السعر الأعلى والتي لا تراعى أية ظروف شخصية للممول . ومن أجل ذلك أخضع المشرع ما يحصل عليه هؤلاء (أعضاء ورؤساء مجالس الادارة المنتدبين والمديرين) من مبالغ تتجاوز . . . ه آلاف جنيه للضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

وحتى يقضى المشرع على وسائل التحايل من جانب الشركات أو المؤسسات اذا ما فكرت في زيادة عدد المستفيدين من الحكم المتقدم فانه أورد في الفقرة الرابعة من المادة الخامسة والخمسين من القانون (١) شروطاً ثلاثة ، لا بد من توافرها حتى يمكن اخضاع ما يزيد فقط على الخمسة آلاف جنيه في السنة للضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، وهذه الشروط هي :

- ١ - ألا تزيد مساهمة رئيس مجلس الادارة أو العضو المنتدب أو المدير ، في رأس مال الشركة ، عن القدر المشروط قانوناً لعضو مجلس الادارة .
- ٢ - ألا يستفيد من هذا الحكم في كل شركة أكثر من أربعة مئديين بالاسم .

(١) هذه الفقرة من المادة ه ه تحدد شروط خضوع ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الادارة المنتدبين أو المديرين بشركات المساهمة في القطاع الخاص للضريبة على المرتبات .

٣ - ألا يتجاوز ما يحصل عليه أى من هؤلاء مبلغ خمس —
آلاف جنيهها فى السنة سواء أكان ذلك مبلغا ثابتا ، أو
نسبة مئوية من صافى الربح أو المبيعات أو غير ذلك .

فان تخلف أحد هذه الشروط فان الضريبة واجبة
التطبيق على المبلغ المعطى تكون الضريبة على إيرادات
القيم المنقولة وليست الضريبة على المرتبات والأجور . (١)

٩ - بدلات التمثيل والاستقبال التى يحصل عليها رؤساء
وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبين أو المديرين فسمي
الشركات المنصوص عليها فى الهند - ٨ - وذلك فيما
يزيد على ٣٠٠٠ جنيه سنويا لكل منهم :

وبلاحظ هنا أن المشرع قد أخضع هذه البدلات فيما
يزيد على ٣٠٠٠ جنيه للضريبة على إيرادات القيم المنقولة
وليس للضريبة على المرتبات تحقيقا لذات الغرض وتوخيا
لنفس الحكمة التى قصدها فى الفقرة السابقة ، والتى تشمل
فى منع تحايل الشركات المذكورة فى الفقرة الثامنة (شركات
القطاع الخاص وحدها من مساهمة وتوصية بالأسهم وذات
مسئولية محدودة) من مخالفة فى إعطاء رؤساء وأعضاء
مجالس الإدارة المنتدبين أو المديرين بدلات تمثيل
وأستقبال لا تتناسب مع ما يؤدونه من أعمال التمثيل والاستقبال ،

(١) كانت الفقرة الرابعة من المادة الأولى من القانون رقم
١٤ لسنة ١٩٣٩ تنص على أن الضريبة على إيرادات
القيم المنقولة تسرى على كل ما يزيد من أرباح الشركات
لمصلحة عضو أو أعضاء مجالس الإدارة ... وكذلك ككل
ما يمنح بأية صفة كانت إلى أعضاء مجالس الإدارة ممن
يقابل حضورهم الجلسات أو من المكافآت والتعويضات
الأخرى على اختلافها .

ولا تسرى هذه الأحكام على ما يستولى عليه أعضاء مجالس
الإدارة المنتدبين أو المديرين ففى المبالغ التى يأخذها
أعضاء مجالس الإدارة الآخرين وذلك فى مقابل عملهم
الإدارى ، ويشتغل ألا يستفيد من هذا الحكم فى ككل
شركة أكثر من عضوين معينين ولا يزيد ما يستولى عليه

ومن ناحية أخرى فإن المشرع قد خشى أن تجرى الشركة توزيعات لهؤلاء الأشخاص في صورة بدلات تمثيل أو استقبال حتى تخضع للضريبة على المرتبات ذات السعر الأقل .

ويمكن أن يستفاد من النص المذكور أن ما يحصل عليه هؤلاء الأشخاص في هذه الشركات بصفة بدل تمثيل واستقبال معفى من جميع أنواع الضرائب بحد أقصى ٣٠٠٠ جنيه سنوياً لكل منهم ، وما يزيد على ذلك فإنه يخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . (١)

وبذلك يكون المشرع قد أضفى على بدلات التمثيل والاستقبال (فيما زاد على الحد الأقصى المذكور) صفة الإيراد الناتج من القيم المنقولة حكماً حتى لا يخضع لضريبة لضريبة المرتبات .

وتجدر الإشارة أن نص هذه الفقرة مستحدث ولم يوجد مثيلاً له في القانون السابق رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

١٠- " ما يؤخذ من أرباح الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بإصدار نظام استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة ، لمصلحة أعضاء مجالس الإدارة المصريين وكذلك كل ما يمنع لهم بأية صفة كانت من بدل

== كل منهما في السنة على ثلاثة آلاف جنيه سواء كان ذلك في شكل مبلغ ثابت أو نسبة مئوية من صافي الربح أو المبيعات أو غير ذلك .

(١) راجع : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٣٢ .

تمثيل أو مقابل حضور جلسات أو مكافآت أو أتعاب أخرى ،
وتسرى الضريبة في هذه الحالة بواقع النصف وذلك خلال مدة
الاعفاء الضريبي المقرر للمشروع ودون الاعتداد بأى إعفاء
قرّر في قانون آخر .

وهذا النص الذى ورد فى الفقرة ١١ من المادة الأولى
من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو نص مستحدث لم يكن
موجودا من قبل فى ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وإن كان
يوجد مقابلا له فى المادة رقم ٢٨ فى القانون رقم ٤٦ لسنة
١٩٧٨ م .

ولما كان القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ الخاص بنظام
الاستثمار للمال العربى والأجنبى والمناطق الحرة بهتدف
أساسا الى تشجيع الاستثمارات فى مصر فقد نُصّ فيه على إعطاء
مزايا عديدة لتحقيق هذا الهدف منها منح إعفاءات ولسدة
معينة للمشروعات الاستثمارية من الضرائب تحقيقا لمصلحة
الاقتصاد القومى ، وسأيرة لهذا الاتجاه جاء نص هذه الفقرة
والتي نحن بصدد ها ليقدر تخفيف العبء الضريبي لمصلحة
أعضاء مجالس الادارة المصريين فى الشركات الخاضعة
لأحكام قانون الاستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، وتعمل هذا
التخفيف فى أن كل ما يحصلون عليه بأية صفة كانت (مس
بدلات التمثيل أو مقابل حضور أو المكافآت أو الأتعاب
الأخرى) يكون خاضعا للضريبة على إيرادات القيم المنقولة
ولكن بواقع النصف فقط ، على أن يكون ذلك التخفيف مطبقا
فقط خلال المدة التى يُعفى المشروع الاستثمارى من دفع
الضرائب خلالها وكما هو واضح فإن من يستفيد من هذا
التخفيف هم فقط أعضاء مجالس الادارة المصريين فى تلك
المشروعات دون أعضاء المجالس المذكورة من الأجانب الذين
يتمتعون بالإعفاء الكامل من الضريبة على إيرادات القسم
المنقولة وملحقاتها وذلك عن الأرباح التى توزعها المشروعات
الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ وذلك لحال

مدة الإعفاء الضريبي المقرر للمشروع (١)

ولقد اعتبر المشروع هنا أن ما يحصل عليه عضو مجلس الإدارة المصري من الإيرادات المذكورة في حكم الإيرادات الناتجة عن رأس المال (على الرغم من كون بعضها محدد بأي قرار مقابل عمل كبدل الحضور والمكافآت والأتعاب) خشيعة أن ينصرف الإعفاء المقرر لصالح شركات الاستثمار الى هذه الإيرادات التي تُعطى لأعضاء مجالس الإدارة المصريين خلال مدة الإعفاء الضريبي ، الأمر الذي أخضعها بواقع نصيب الضريبة - تخفيفا للعبء الضريبي من ناحية ، وانسجاما مع بقية النصوص من ناحية أخرى .

(١) وعلى الرغم من ذلك فإن نص الفقرة الحادية عشرة من المادة الأولى من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ التي نحن بصدد ها بعد تعديلا لحكم المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليه ، والذي يقضى بإعفاء الأرباح التي توزعها المشروعات الخاضعة لأحكامه من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة وملحقاتها .

المبحث الثالث

الاعفاءات المقررة من الضريبة

قبل أن نبدأ فى سرد حالات الاعفاءات المقررة من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة يحسن أن نشير الى الأمور التالية :

١ - ورد بيان هذه الاعفاءات فى المادة الرابعة من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (١)

٢ - اختفى المشرع من تقريره لهذه الاعفاءات تحقيق أهداف كثيرة نذكر منها : تجنب حدوث الازدواج الضري سواء فى المجال الداخلى أو الدولى ، وتشجيع الدولة على الحصول على القروض والاكتفاء اللازم لها وكذا حفز الأفراد والمشروعات على الادخار فى صورة المختلفة وممارسة عمليات التأمين .

٣ - يمكن تقسيم الاعفاءات المقررة الى مجموعات أربع على النحو التالى :

أولاً : اعفاءات متعلقة بإيرادات بذاتها بصرف النظر عن أصحابها أو المستفيدين بها .

ثانياً : اعفاءات متعلقة بفوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمة بصفة عامة وبنوك القطاع العام .

ثالثاً : اعفاءات متعلقة بأرباح وفوائد القيم المنقولة الأجنبية المملوكة لشركات التأمين المصرية .

رابعاً : اعفاءات أخرى ورد النص عليها فى قوانين خاصة أو بنات على اتفاقيات دولية .

(١) عالم القانون القديم ١٤ لسنة ٣٩ هذه الاعفاءات فى المواد الأولى والخامسة والسادسة والخامسة عشرة والسادسة عشرة .

أولاً : الاعفاءات المتعلقة بإيرادات هذا النصف بصرف النظر من المستفيدين منها :

وجاء النص على هذه الاعفاءات في الفقرات ١ ، ٢ ، ٣ ،
٤ ، ٧ ، ٨ من المادة الرابعة من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ،
يمكن تفصيلها على النحو التالي : (١)

١ - فوائد السلفيات والديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة

تنص الفقرة الأولى من المادة الرابعة على أن يعفى من
الضريبة " فوائد السلفيات والديون والودائع المتصلة بمباشرة
المهنة " بشرط أن تكون داخلة في حساب المنشآت
المنتمية بها الكائنة في جمهورية مصر العربية وخاضعة للضريبة
على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات
الأموال "

٢ - الفوائد الدائفة على حسابات اتفاقيات الدفع والتسويش والتسهيلات الائتمانية الأجنبية وأرصدة الحسابات الحرة والحسابات الخاصة (الفقرات ٢ ، ٣ ، ٤ من المادة الرابعة)

- نصت الفقرة الثانية من المادة الرابعة على أن يعفى
من الضريبة " الفوائد المستحقة على الأرصدة الدائفة
للمحسابات التي تفتح تنفيذا لاتفاقيات الدفع ، وبشرط
المعاملة بالمثل " .

- وجاء نص الفقرة الثالثة من ذات المادة ليقرر إعفاء
فوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها
الحكومة أو وحدات الحكم المحلي أو الهيئات العامة
أو شركات القطاع العام من مصادر خارج جمهورية
مصر العربية " .

(١) نلاحظ أن المشرع هنا قد خرج استثناءً على مبدأ عمومية
الضريبة (العمومية المادية) المتعارف عليه ضمن
القواعد الحاكمة لفرض وجباية الضرائب في علم المالية
العامة حيث قرر إعفاء بعض الإيرادات من الخضوع
للضريبة وكان لخروجه هذا مبررات تذكر في كل حاله
على حده .

وتنص الفقرة الرابعة من المادة سالفه الذكر على أن يعفى من الضريبة " الفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الحرة بالنقد الأجنبي والجنيه المصري والحسابات الخاصة بالنقد الأجنبي " والحسابات الحرة هي حسابات يفتحها البنك إما لشخص مقيم في الخارج حتى يمكنه أن يحول إليها عملات أجنبية ، أو لشخص مقيم في مصر ليدفع فيها نقدا أجنبيا أو مصرية " .

٣ - فوائد الودائع وحسابات التوفير :

تنص الفقرة السابعة من المادة الرابعة من القانون على أن يعفى من الضريبة " فوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري وبمصارف توفير البريد " .

٤ - المزايا النقدية أو العينية التي يحصل عليها المستأمن أو المدخر :

وتعفى هذه المزايا عملا بنص الفقرة الثامنة من المادة الرابعة " المزايا النقدية أو العينية التي يحصل عليها المستأمن أو المدخر عن طريق السحب الذي تجنيه شركة التأمين أو الإذخار " .

ثانيا : الاعفاءات المتعلقة بفوائد السندات التي تصدرها شركات المساهمة بصفة عامة والبنوك التابعة للقطاع العام
(الفقرات ٥ ، ٦ من المادة الرابعة) :

تنص الفقرة الخامسة من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " فوائد السندات التي تصدرها شركات المساهمة المصرية التابعة للقطاع العام أو الخاص بما لا يزيد على الفائدة التي يقررها البنك المركزي المصري على الودائع لدى البنوك لآجال تساوى آجال السندات ، وذلك بشرط أن تطسرح

السندات المشار اليها للاكتتاب العام وأن تكون أسهم الشركة المصدرة لهذه السندات مقبدة في سوق الأوراق المالية كما تنص الفقرة السادسة من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " فوائد السندات التي تصدرها البنوك القطاع العام والبنوك التي يساهم فيها رأس المال العام بأكبر من ٥٠ ٪ والمسجلة لدى البنك المركزي المصري ، متى كان إصدار هذه السندات بهدف تمويل مشروعات داخل جمهورية مصر العربية .

ثالثا : الاعفاءات المتعلقة بأرباح وفوائد القيم المالية الاجنبية المملوكة لشركات التأمين المصرية (الفقرة التاسعة من المادة الرابعة) :

- نصت الفقرة التاسعة من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه القيم المنقولة الاجنبية التي تلتزم الشركات المصرية للتأمين وإعادة التأمين بإدائها واستمرارها مودعة في الخارج طبقا للقوانين الأجنبية أو اتفاقيات إعادة التأمين ، لتكون ضمان بوازي حصتها في المخصصات الفنية أو أى التزامات أخرى ناشئة من عمليات التأمين أو إعادة التأمين .

رابعا : الاعفاءات المقررة بموجب قوانين خاصة أو بناء على اتفاقيات دولية :

- نظم المشرع في عدة قوانين مستقلة عن القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ومن القانون الجديد رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، اعفاء بعض التوزيعات التي كانت تخضع أصلا للضريبة على إيرادات القيم المنقولة كما تقرر هذا الاعفاء بموجب اتفاقيات دولية :

بالنسبة للاعفاءات التي تقررت بقوانين خاصة : يمكن ذكر بعض الأمثلة :

- إعفاء ناتج استثمار أموال مؤسسة التأمينات الاجتماعية (الآن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية) بموجب القانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩ م.
- إعفاء الناتج من اندماج الشركات (قانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٢) .
- توزيعات شركات استثمار المال العربي والأجنبي فيما عدا ما استثناء منها الهند ١١ من المادة الأولى من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م.

الفصل الثاني تحديد وعاء الضريبة وسعرها وتحصيلها

وينقسم هذا الفصل الى مبحثين ، نتناول في المبحث الأول الأحكام المتعلقة بكيفية تحديد وعاء الضريبة وسعرها وفي المبحث الثاني : ندرس الاحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة .

المبحث الأول تحديد وعاء الضريبة وسعرها

أولا : الأحكام المتعلقة بكيفية تحديد وعاء الضريبة :

بعد أن وضحت المادة الأولى بفقراتها المتعددة الإيرادات التي أخضعها القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ للضريبة على إيرادات رؤوس الاموال المنقولة ، ورد نص المادة الثالثة لبيان كيفية تحديد وعاء الضريبة وفقا لكل ايراد من هذه الإيرادات . وهذا التحديد أمر أساسي لتحصيل الضريبة .

وفيما يلي نورد بيانا لكيفية هذا التحديد :

١ - فيما يتعلق بالسندات واذون الخزنة والقروض على اختلاف أنواعها ، يتحدد وعاء الضريبة بمقدار الأيراد الموزع أو الفائدة أو أية مزايا أخرى . وهنا نلاحظ أن هذه الفقرة تتفق مع ماورد في المادة الثامنة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م .

٢ - وفيما يتعلق بمكافآت التسديد : يتحدد وعاء الضريبة بقيمة الفرق بين سعر اصدار السند والمبلغ الذي سدد فعلا . وهذا أيضا يتفق مع ماورد في الفقرة الرابعة من المادة الثامنة من القانون القديم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م .

٣ - وفيما يتعلق بالأنصبة ، يتحدد الوفاء بقيمة ما يحصل عليه حاملو السندات وأصحاب السلفيات والودائع من هذه الأنصبة ، وهذا يتفق كذلك مع نص الفقرة الرابعة من المادة الثامنة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م .

٤ - بالنسبة للإيرادات التي ورد النص بشأنها في الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة الأولى من القانون الحالي (١) فإن وعاء الضريبة يتحدد بقيمة الإيراد أو الفائدة أو أية مبالغ أخرى مما نصت عليها ، وذلك كله بعد خصم الضرائب الأجنبية المدددة عنها .

٥ - فيما يتعلق بفوائد الديون والودائع والتأمينات يتحدد وعاء الضريبة بقيمة الفوائد (٢) وتستحق الضريبة هنا بمجرد الوفاء بقيمة الفوائد مهما كانت الصورة التي يتم الوفاء بها ، وإذا ما حدث وتم تسديد كل أو بعض الديون دون الفوائد ، تحسب الضريبة على أساس أن الفوائد قد سددت أولاً ، ولا يسرى ذلك على الديون التي تخفف بحكم قضائي ولا على التسديدات التي تتم بطريق التوزيع القضائي (٣) وهذا الحكم يقابله ما ورد في نص المادة ١٨ من القانون ١٤ لسنة ٣٩

(١) راجع بشأن هذه الإيرادات ، ما سبق ذكره في صدر الحديث عن نطاق الضريبة على إيرادات القيم المنقولة

(٢) وفقاً للتعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب والخاصة بالمادة ١٨ من ق ١٤ / ٣٩ ، بأن تحصل الضريبة على المجموع الكلي للفوائد ، كما أن الفوائد تخضع للضريبة ولو تجاوزت الحد القانوني .

(٣) من صور الوفاء إجراء المناقصة على الفوائد الدائنة وبعد تنازل الدائن عن الفوائد المستحقة له صورة من صور الوفاء بها . وإذا ثبت اعسار المدين أو إفلاسه فلا يلزم الدائن بالضريبة متى ثبت أنه لم يحصل على فائدة دينه (تعليمات مصلحة الضرائب) .

٦ - وأخيرا فإنه فيما يتعلق بالايادات التى ورد النص بشأنها فى الفقرات ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١ من المادة الأولى من القانون الحالى ، والتى سبق بيانها فى مجال الحديث من نطاق الايرادات الخاضعة للضريبة ، نص المشرع على أن يحدد هاء الضريبة بقيمة المبلغ الذى يحصل عليه المستفيد فعلا .

وتجدر الاشارة هنا ، أنه بمجرد وضع الايراد الذى حدد كما سبق ، تحت تصرف المكلف (او الممول) فإن الضريبة تستحق عليه ، لأن تحقق ذلك يعنى حدوث الواقعة المتشقة لديون الضريبة . وتظهر أهمية تحديد هذه الواقعة فى حالة تغير سعر الضريبة ، فالسعر الذى يطبق هو ذلك السعر الذى يكون معمولاً به وقت تحقق تلك الواقعة .

ثانيا : سعر الضريبة :

وفقا لنص المادة الثانية من القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - " يكون سعر الضريبة ٣٣٪ من اجمالى الايراد الذى تسرى عليه الضريبة " . وهذا هو السعر الاسمى للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة . ولقد بينت المادة الخامسة من أحكام اصدار هذا القانون (المنشور فى العدد ٣٧ من الجريدة الرسمية فى ١٠ سبتمبر ١٩٨١) أن هذا السعر يعمل به من أول شهر اكتوبر ١٩٨١ م .

ويسرى هذا السعر النسبى الموحّد على اجمالى الايرادات الخاضعة للضريبة ، كما يشمل هذا السعر الضريبة الاضافية لوحدات الحكم المحلى (٢٠ م من القانون الحالى) .

وبلاحظ أن هذا السعر يقل في الواقع عن ذلك الذي كان مطبقاً في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، حيث كان السعر في ظل هذا القانون (١٧ ٪ من قيمة الإيرادات الخاضعة للضريبة) مضافاً إليه الضرائب الإضافية كضرائب الدفاع والأمن القومي والجهاد والتي كان يصل معها سعر الضريبة بالفعل إلى ٤٠.٥ ٪ من قيمة صافي الضريبة . (١)

وبالنسبة لما يمنح لأعضاء مجالس الإدارة المصريين بشركات الاستثمار الخاضعة للقانون رقم ٤٣ لسنة ٧٤ كبدل تمثيل أو مقابل حضور الجلسات أو أية مكافآت أو أتعاب أخرى ، فإن هذه الإيرادات تخضع كما ذكرنا لنصف الضريبة المقررة خلال مدة الاعفاء الضريبي ، أي أن سعرها النسبي خلال هذه المدة هو ١٤ ٪ من إجمالي الإيرادات سالفة الذكر . (٢)

(١) - الغيت جميع الضرائب الإضافية من دفاع وأمن قومي وجهاد بموجب القانون ١٥٧ / ١ / ونصت المادة ١٩٣ منه على أنه لا يجوز أوجبات الحكم المحلي أن تفرض ضرائب مماثلة للضرائب المقررة بهذا القانون كما لا يجوز لها أن تفرض ضرائب إضافية على هذه الضرائب . وفي التطور التاريخي لسعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة راجع : د . عاطف صدقي . المرجع السابق . ص ١٠٤ ، الفقرة ١٥٧ / ١ ، ١٩٨١ ، وقد سبق شرحه في مجال الحديث عن نطاق الضريبة .

(٢) كانت المادة العاشرة من هذا القانون تنص على أنه على كل شركة أو منشأة أو هيئة أن تحجز ما يكون عليها دفعة من الأرباح والفوائد وغيرها مما تسري عليه الضريبة بمقتضى المواد ١ ، ٢ ، ٣ من هذا القانون قيمة الضريبة المستحقة عليها لكي تودعها مباشرة إلى مصلحة الضرائب .

المبحث الثاني

تحصيل الضريبة

تناولت المواد من ٥ الى ١٢ ، بيان الأحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، ويمكن ايضاحها كما يلي :

١ - وسيلة التحصيل واستحقاق الضريبة :

تنص المادة الخاصة على أن أداء الضريبة يستحق في ذات المواعيد المقررة لسداد الإيرادات التي تسرى فيها الضريبة . ويجب أن يتم توريدها للأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تستحق فيه .

وتكون الضريبة على حساب الدائن دائماً ولا يجوز الاطّاق على ما يخالف ذلك .

ويبدو من هذا النص أنه إذا اطلق الدائن والمدين على أن يتحمل الأخير الضريبة ولم يوردها لمصلحة الضرائب في المواعيد المحددة لذلك ، فإن من حق مصلحة الضرائب أن تتخذ كافة الاجراءات القانونية اللازمة لتحصيلها من الدائن

كما تنص المادة السادسة على أن طريقة التحصيل تتمثل في الحجز عند المنبع ، وهي ذات الطريقة التي كانت تعمد أصلاً عاماً في التحصيل في ظل القانون القديم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م^(١).

(١) على كل شركة أو منشأة أو هيئة أن تحجز ما يكون عليها دفعة من الأرباح والفوائد وغيرها مما تسرى عليه الضريبة بمقتضى المواد ١ ، ٢ ، ٣ من هذا القانون قيمة الضريبة المستحقة عليها لكي توردتها مباشرة إلى مصلحة الضرائب .

وفقاً لنص المادة المذكورة تلزم كل هيئة أو شركة أو منشأة أو جهة بأن تحجز ما يكون عليها دفعة من الفوائد وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها بالمادة (١) من هذا القانون قيمة الضريبة المستحقة عليها وتوردها خلال خمسة عشر يوماً إلى مأموية الضرائب المختصة .

ومن هذا النص يتضح أن المنشآت أو الهيئات السعى تقوم بأجراء التوزيعات الخاضعة للضريبة هي التي تلزم بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب خلال المدة المحددة ، دون حاجة إلى انتظار ورودها ، إذ أن هذا الورد لا يصدر إلا إذا أخل المسؤول من توريد الضريبة إلى المصلحة بالتزاماته في هذا الشأن .

وتجدر الإشارة هنا إلى أن تقرير مسئولية هذه الهيئات من توريد الضريبة لا ينفي إطلاقاً أن المدين الحقيقي بالضريبة (الممول الفعلي) إنما هو صاحب الإيراد الخاضع للضريبة بحيث إذا عجزت مصلحة الضرائب عن تحصيل الضريبة من الهيئة التي وزعت هذا الإيراد ، فإن للمصلحة أن ترجع عليه بها ، فهذه المنشآت لا تعد وأن تكون وسيطاً بين مصلحة الضرائب وبين المدين بالضريبة ، إلا أن هذه الوساطة تتضمن نوعاً من المسئولية من الضريبة (١) فإذا لم تقم هذه الهيئات بتوريد الضريبة فإنها تتعرض للجزاء المنصوص عليه في المادة ١٧٢ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والذي بمقتضاه يترتب على التأخير في توريد الضريبة من الموعد المحدد ، استحقاق مقابل تأخير في أول يناير من كل سنة يعادل سعر

(١) بهدف التشريع عادة من تقرير المسئولية من اداء الضريبة إلى ضمان وتسهيل تحصيلها والحيولة دون التهرب منها .

راجع في ذلك د . زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة ... ، المرجع السابق ، ص ٣٣٨ - ٣٤٠ .

الفائدة على القروض المعلنة من البنك المركزي المصري ، كما
تقضى المادة ١٨٩ من ذات القانون بأن يحكم على من يخالف
حكم المادة الخامسة منه بتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على
ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة .

وأضافت الفقرة الثانية من المادة السادسة أنه فسى
حالة المزاي والتوزيعات العينية تلغزم الشركة بتوريد الضريبة
المستحقة على أن تستأد منها من صاحب الشأن ولها فسى
هذا السهيل حق الحبس المقرر قانونا .

٢ - تحصيل الضريبة المفروضة على التوزيعات التي تجريبها هيئات أجنبية لا تعمل في مصر :

تنص المادة السابعة من القانون على أنه " يلغزم كل
من يحصل على أى من إيرادات القيم المنقولة الأجنبية
الخاضعة للضريبة المنصوص عليها فى البندين ٣ ، ٤ من
المادة الأولى من هذا القانون أن يؤدى الضريبة المستحقة
لأمورية الضرائب خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تسلمه للإيراد
أو خلال ستون يوما على الأكثر من تاريخ الاستحقاق .

كما يلغزم كل بنك أو شركة أو منشأة تحصل مباشرة
أو بواسطة غيرها أى مبلغ من الإيرادات المشار إليها بأن
تحتجز منه قيمة الضريبة المستحقة عليه لتوريدها لأمورية
الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوما الأولى من كل شهر
بالنسبة لما يكون قد حجز لحساب المصلحة خلال الشهر
السابق " .

وهذه المادة بمقتضاها (١) تتضمن حكمن من أحكام
تحصيل الضريبة على الإيرادات التي تناولتها المادة الأولى

(١) هذه المادة فى القانون الجديد تقابلها المادتان
١٤١ ، ١٣ من القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م .

في فقرتها الثالثة والرابعة والتي سبق أن أشرنا إليها عند حديثنا من نطاق الضريبة .

الحكم الأول : مؤداه أن المستفيد بتوزيعات الهيئات والشركات والمنشآت الأجنبية (التي لا تعمل في مصر والتي تخضع وزعم ذلك للضريبة المصرية) ، إذا كان أصحابها من المصريين أو من الأجانب المقيمين عادة في مصر (يلتزم بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب خلال العدة المحددة .

والسبب في التزام المستفيد - وليس الهيئة أو الجهة الموزعة - بدفع الضريبة ، يرجع إلى الصعوبة العملية والتي تتمثل في أن الجهات أو الهيئات التي تجرى التوزيعات، هيئات أجنبية لا تخضع لسلطان القانون المصري ، الأمر الذي يصعب معه إلزامها بحجز الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب المصرية ، ولقد افترض المشرع في هذا الحكم أن صاحب الإيراد يتلقاه مباشرة من الهيئة الأجنبية .

أما الحكم الثاني : فيتعلق بالحالة التي يتلقى فيها صاحب الإيراد من الخارج إيراده بواسطة بنك أو شركة أو منشأة ففي هذه الحالة أوجب القانون على هذه الجهات أن تحجز قيمة الضريبة المستحقة على الإيراد وتوردها لمصلحة الضرائب المختصة خلال العدة المحددة . (١)

٣ - **تحصيل فوائد الديون المطلوبة للبنوك ودور التسليف وشركات الأموال :**

تنص المادة الثامنة من القانون على أنه بالنسبة لفوائد الديون المطلوبة للبنوك ودور التسليف وشركات الأموال التي مركزها مصر أو لها فرع فيها ، يكون الدائن هو المكلف بتورده

(١) يجب على هذه الجهات أن تمسك دفترها برقم الصفحات تدون فيه العمليات أولاً بأول ، وأن تبقى على الحوافظ. والدفاتر مدة لا تقل عن خمس سنوات لأطلاع موظفي مصلحة الضرائب المختصين عليها عند الاقتضاء

الضريبة في المواعيد وطبقا للشروط والأوضاع التي تحددها
اللائحة التنفيذية . والدائن هنا هو الممول ويدير التسليم
وشركات الأموال . ولقد جعل القانون هذه الجهات مسؤولة
المكلفة بتوريد الضريبة لأنها أكثر ضمانا في حصول حق مصلحة
الضرائب اليها مما لو ترك هذا الأمر للمدينين ، ومن جهة
أخرى فإن هذه الجهات هي التي تقوم بحساب الفوائد
المستحقة . (١)

وعلى هذه الجهات أن تقدم إلى المأمورية المختصة
في خلال خمسة عشر يوما الأولى من كل شهر يناير وشهر
أبريل وشهر يوليو وشهر أكتوبر من كل سنة بيانات بالفوائد
المدفوعة اليها خلال الثلاثة أشهر السابقة من الديون
والودائع غير المتصلة بمباشرة المهنة .

٤ - تحصيل فوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين بمصر وثابتة بعقود رسمية أو عرفية :

تنص المادة التاسعة من القانون على أنه " بالنسبة
لفوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين بمصر وتكون ثابتة بعقود
عقود رسمية محررة في مصر أو محررة في الخارج ومشمولة
بالصيغة التنفيذية في مصر ، يلتزم الدائن عند حلول موعد
تسديد أي مبلغ من مبالغ الفائدة أن يورد إلى مأمورية الضرائب
المختصة قيمة الضريبة المطلوبة على مجموع الفوائد المستحقة
وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ دفع هذه الفوائد كليها
أو بعضها " . على أنه في حالة تسديد جزء من الفائدة فلا
يلتزم الدائن بتوريد ضريبة تزيد على ما قبضه من الفائدة .

(١) المادة الثامنة من القانون الحالي تقابل المادة ٢٠ من
القانون رقم ١٤ لسنة ٣٩ مع تعديلات أخيرة في
اللائحة المستخدمة ، لبيان التفاصيل الخاصة
بالإجراءات - راجع المادة (٤) من قرار وزير المالية
رقم ١٦٤ لسنة ١٩٨٢ والخاص باللائحة التنفيذية
للقانون .

فاذا لم تسدد الفوائد كلها او بعضها فى ميعاد الاستحقاق الخزم الدائن بتبلغ مأمورية الضرائب المختصة خلال شهرين من ميعاد الاستحقاق طبقا للأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية .

وبلاحظ من هذا النص فقراته الثلاث ، أن على الدائن المقيم بمصر العز أن :

أولهما : هو ملزم بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب فى الحالة التى نحن بصدد ها ، والسبب فى الزامه بذلك يرجع إلى تحقيق ضمان أكثر لتحصيل الضريبة مما لو عهد بالالتزام إلى المدين الذى قد يكون مقيما فى الخارج .

ثانيهما : أنه ملزم بإبلاغ مأمورية الضرائب المختصة خلال الأدة المحددة ، إذا لم تسدد له كل الفوائد أو بعضها فى ميعاد الاستحقاق ، وذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية عدم توريد الضريبة فى المواعيد المحددة .

وتقع هذه الالتزامات على مائق الدائن المقيم فى مصر إذا كانت الفوائد المطلوبة له مشته فى عقد رضى تم تحريره فى مصر أو تم تحريره فى الخارج مع شمولها على الصيغة التنفيذية فى مصر .

فاذا كانت فوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين فى مصر قد تم اثباتها بأوراق عرفية أو لم تكن قد حررت سندات بها ، ففي هذه الحالة يصبح المدين هو المكلف عند قيامه بتسديد الفوائد كلها أو بعضها أو عند قيامه بتسديد الدين بحجز مقدار الضريبة المستحقة كاملة من المبالغ التى يلزم بإدائها وتوريده إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية مصحوبا بأقرار موقع منه طبقا للأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية (م ١٠) .

والواقع أن في ذلك تطبيقاً للأصل العام الذي ذكرناه بشأن تحصيل الضريبة والذي يتمثل في قاعدة الحجز عند المبيع

٥ - الزام الطرف المقيم في مصر بتقديم القرار بالفوائد المستحقة

وتجدر الإشارة إلى أنه بالرغم من أن المشرع قد حدد الحالات التي يلتزم فيها كل من دافع الأيراد (الجهة الموزعة) والمستفيد (الدافن بالتوزيعات) بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب - كما سبق أيضاً - فإن ذلك لم يمنع المشرع من النص على الزام أى منهما بالقيام بهذا الإجراء متى كان الطرف الآخر مقيماً بالخارج ولحق هذا الشأن نص المادة ١١ فقرة ٢ على أنه " ومع مراعاة ما هو مقرر من الزام أحد الطرفين بتوريد قيمة الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة ، على الطرف الآخر إذا كان مقيماً في مصر أن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع الفوائد اقراراً مهيناً به كل التفاصيل الخاصة بتلك الفوائد طبقاً للأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية . (١)

فاذا لم يقدم هذا الاقرار بقي مسئولاً قبل مصلحة الضرائب عن الوفاء بدين الضريبة .

ومن هذا النص يتضح رغبة المشرع في تحقيق الضمان اللازم لحصول الخزنة العامة على الضريبة المستحقة لها إذا كان الملتزم أصلاً بتوريدها يقيم في الخارج .

٦ - ضمانات أخرى لتحصيل الضريبة :

بالإضافة لكل ما تقدم من ضمانات لتحصيل الضريبة يسهل حصول الخزنة العامة على حقها المقرر قانوناً ، نص المشرع على ضمانات أخرى تمثلت في التزامات تفرض على من يؤول إليه دين ذرفائدة ، وأقرارات بالأيرادات المدفوعة وبالمستفيد بها وهتوبات توقع على من يخالف أحكام القانون الضريبي ، ونوضح

(١) تقابل هذه الفقرة المادة ٢٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م .

ذلك فيما يلي :

- بالنسبة للالتزامات : تنص المادة ١٢ من القانون على أنه " يلتزم كل من يؤول إليه أو ينتقل إليه دين ذو فائدة مهما تكن الطريقة التي آل أو انتقل بها الدين ، بأن يتحقق من أداء الضريبة المستحقة على تلك الفوائد ، والا كان مسئولا عنها شخصا ، وذلك دون الاخلال بما هو مقرر من اجراءات أخرى .

- وهذا النص كما هو واضح يقرر المسؤولية التضامنية لمن يؤول أو ينتقل إليه دين ذو فائدة في أداء الضريبة المستحقة . ويعد ذلك وسيلة لرقابة تحصيل الضريبة حفاظا على مستحقات الخزنة العامة .

- فيما يتعلق بالقرارات : تنص المادة (١٤٠) من القانون بأنه " على البنوك والشركات والهيئات والأشخاص الذين من مهنتهم بصفة أصلية أو تبعية ازا ما تنتج القيمة المنقولة من أرباح وإيرادات وغيرها أن يقدموا الى مصلحة الضرائب قبل اول مارس من كل سنة اقرازا أميننا به :

١ - أسماء ومحال اقامة ووظائف أو مهن الأشخاص الذين قد قيدت لحسابهم أو أدبت المهن أية مبالغ ما تنتجها القيمة المنقولة سواء كانت اسمية أو لحاملها خلال السنة السابقة .

٢ - مقدار المبالغ المؤداة لكل منهم أو المقيدة لحسابه خلال السنة السابقة سواء أكان الأداة أو القيد في الحساب مقابل تقديم الكوونات ، أو ما يقوم مقامهما . أم غير ذلك ، مع ايضاح نوع القيم المالية المؤداة نتائجها وطبيعة " لغ المؤدى .

وفي حالة عدم تقديم الاقراذ سالف الذكر فقد نص المندرقم ٢ من أولا بالمادة ١٨٧ من القانون على أن

بعاقب المخالف بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه .

وكذلك بالنسبة للعقوبات المقررة على مخالفة أحكام القانون ، تنص المادة ١٨٤ من القانون على أن من يخالف حكما من أحكام المادة ١١ فقرة ١ من القانون ^(١) يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تتجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه أو بأحدى هاتين العقوبتين ، فضلا من تعويض لا يقل عن ٥٠٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة ، وإذا عاد الممول الذى ارتكب نفس المخالفة فى خلال ثلاث سنوات وضعت العقوبة المشار إليها .

تقادم دين الضريبة :

وفقا لنص المادة ٩٧ فقرة ١ (والمعدلة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٥٠) يتقادم دين الضريبة ويسقط بالتالى إذا ما عن الممول بعض خمس سنوات من تاريخ استحقاقها وهذه المدة تنقطع بالتنبية على الممول بأداء الضريبة . وتعتبر الايراد أو الاعلانات أو اخطارات المطالبة بمثابة تنبيهات قاطعة للتقادم ، اذا سلمت للمول أو نائبه القانونى أو أرسلت اليه بخطاب موصى عليه مع علم الوصول .

أما حق المول فى مطالبة مصلحة الضرائب برد ما دفعه لها دون وجه حق ، فانه يسقط بعضى منتتين ، وبدأ سريان هذه المدة من يوم دفع الضريبة الا إذا ظهر الحق

(١) تنص هذه المادة على انه يلغزم المدين ان يحجز الضريبة ويردّها الى مأمورية الضرائب المختصة فى المواعيد المحددة وطبقا للأوضاع المبينة فى المادة السابقة - (١٠) وذلك اذا كان الدائن من الأفراد المقيمين فى الخارج أو كان الدين لشركة أجنبية فى مصر مهما يكن نوع السند المشته للدين .

فى طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها الجهة التى قامت
بالتحصيل فى هذه الحالة يبدأ التقادم من تاريخ إخطار
الممول بحقه فى الرد بكتاب موسى عليه .

- وإذا قام الممول بإرسال خطاب موسى عليه مع علم
الوصول إلى الجهة المختصة يطالبها فيه برد ما دفعه بغير
وجه حق ، فإن ذلك يعد تنبيها قاطعاً للتقادم المسقط
لحقه . (١)

(١) راجع فى ذلك : د . زين العابدين ناصر : النظام
الضريعى المصرى ، ١٩٦٨ ، القاهرة ، ص ١٤١ .

البلد الرابع

الضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية

١١١ : نطاق الضريبة

تعتبر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من أهم الضرائب المباشرة الناجمة على الدخل ، سواء من ناحية جبروتها أم من ناحية ما تشهده من أبحاث فنية واختلاف في الرأي بين محاسنة الجوادين والممولين (١).

ولقد أجمعت الدراسات على أن هذه الأهمية وضحت في ظل القانون القديم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وكذلك في ظل القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وفي ظل هذا القانون وردت الأحكام المنظمة للضريبة في الباب الثاني من الكتاب الأول (المواد من ١٣ الى ٥٤) (٢).

وسوف تكون دراستنا لهذه المواد في فصلين :

في الأول : نتناول نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة فيها .

وفي الثاني : ندرس وعاء الضريبة ، سعرها ، وأحكام تحصيلها .

(١) تشير الإحصائيات إلى أن نسبة حصة هذه الضريبة في المجموع الكلي لحصيلة الضرائب كانت ٥٧٪ سنة ٦٠ / ١٩٦١ وارتفعت هذه النسبة لتصل إلى ٣٤٤٪ سنة ١٩٨٠ وفيما يتعلق بنسبة حصة هذه الضريبة من إجمالي الضرائب المباشرة فقد بلغت ٣٤٤٪ سنة ٧٠ / ٧١ ، ووصلت هذه النسبة إلى ٥٩٧٪ سنة ١٩٧٩ . راجع تفصيلات هذا التطور في : نظام الضرائب - الحاضر والمستقبل ، مرجع سابق ، ص ٧٨ ، ٧٩ ، وكذلك البنك الأهلي المصري ، النشرة الاقتصادية - العدد الأول ٨٤ ص ٤٣ .

(٢) عدلت بعض أحكام هذا القانون بالقانون رقم ٨٧ لسنة ٨٣ ونشير إلى ذلك كلما وروث مناسبة ذلك .

الفصل الأول

نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة فيها

تنصب دراستنا في هذا الفصل على المجال أو الاطار الذي يضم الحالات التي تخضع للضريبة . ولقد بينت هذه الحالات المواد من ١٣ الى ٢٣ من القانون الحالي ، كما أوضحت المواد ٣٢ ، ٣٣ الاعفاءات المقررة .

وبرغم أن القانون التجارى المصرى - مثله فى ذلك مثل التشريع الفرنسى - لم يأت بتعريف محدد للأعمال التجارية إلا أنه أورد فى مادته الثانية تعدادا لما يعتبر عملا تجاريا ، يتجه الفقه الحديث الى أن ماورد فى هذه المادة ، هو على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر لهذه الأعمال التى تنتم بالتطور والتنوع . (١)

وقبل بيان اطاق هذه الضريبة ، فإن دراسة خصائصها والشروط التى يجب توافرها حتى يمكن فرضها ، يبدو أمرا على جانب كبير من الأهمية ، حيث تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص يقتضى سرانها توافر بعض الشروط ، تختلف فيها من غيرها من الضرائب النوعة على الدخل .

(١) وإذا كان جانب من الفقه قد اعتبر ان المضاربة أساسا لأعتبار العمل تجاريا فكذلك قد انتقد حيث أن المضاربة يمكن أن تتوافر فى أعمال مدنية ، كما أن المضاربة قد لا تتحقق فى بعض الأعمال (مثلا سحب الكمبيالات أو تظهيرها) ومع ذلك فإنها وينص القانون أعمال تجارية . والرأى الراجح حاليا هو اعتبار التداول ضابطا أو معيارا لأعتبار العمل تجاريا ، ويقصد بالتداول كافة الأعمال التى تتم بين حالة الركود الأولى لدى المنشئ وحالة الركود الثانية لدى المستهلك ومن ثم فهي تشمل عملية التحويل التى يتولاها الصانع ، وعمليات النقل واستلام السلع وبيعها . أما شراء المستهلك للسلعة فيعتبر عملا مدنيا .

راجع فى ذلك : د . حسن كمال ، الضرائب على الدخل القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٦٣ - ٦٦ .

وتنقسم دراستنا لهذا الفصل الى أربعة مباحث :

المبحث الأول : فى الخصائص المميزة للضريبة .

المبحث الثانى : فى الشروط الواجب توافرها لسريان الضريبة

المبحث الثالث : فى نطاق الضريبة (الحالات التى تخضع
أرباحها لها) .

المبحث الرابع : الاعفاءات المقررة من الضريبة .

المبحث الأول

الخصائص المميزة للضريبة

رغم أن الكتاب الأول من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد وردت به الأحكام المتعلقة بالضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ، ومنها بالطبع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، إلا أن هذه الضريبة تتميز بخصائص تختلف اختلافا واضحا عن خصائص الضريبة التى سبقتها (الضريبة على إيرادات القيم المنقولة) ، كما تختلف عن خصائص الضرائب اللاحقة عليها ، ويمكن إيضاح ذلك من أجمالى هذه الخصائص فيما يلى :

- ١ - تفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على دخل ينتج من مساهمة رأس المال والعمل معا .
- ٢ - هذه الضريبة معينة وشخصية فى ذات الوقت .
- ٣ - هى ضريبة اقليمية .
- ٤ - هى ضريبة سنوية .
- ٥ - تربط هذه الضريبة على أساس اقرارات يقدمها الممول وتحصل بتوريده قيمتها لمصلحة الضرائب .
- ٦ - تأخذ بعدد الاستحقاق .

٦ - هي ضريبة توصية بها أسرة .

وإذا كانت السبيل الأخيرة لهذه الضريبة هي دقة شارة
لكل الضرائب على الدخل فهي توصية . لأنها تعفى من
توصية بزيادة على الدخل بظن أن ما في الأرباح أو
الضمان والعلاقات التجارية ، والدخول ، وهي بالأساس
بذلك توصية ما هي هذه الضريبة ، إلا أن هذه الضريبة
التي لا تكون تعفى هذه الضريبة من غيرها من ضرائب الدخل
بصفة عامة ، ومن الضريبة على إيرادات القيم المتفاوتة بصفة
خاصة .

فبقيا يتعلق بالسعة الأولى ، وأبنا أن الضريبة على
إيرادات رؤس الأموال المنقولة تفرض على الدخل الناتج من
رأس المال المنقول وحدة ، بينما تفرض الضريبة التي نحن
بمقدور بيان أحكامها ، على دخل يتمثل في الأرباح التجارية
والصناعية والتي يشترك في تحقيقها عنصر رأس المال السدى
بمخالطة أصحاب المنشأة وكذلك المجهود الذهني أو المادي
الذي يبذله هؤلاء من أجل انجاح النشاط الذي تمارسه
المنشأة . (١)

والضريبة هنا تسرى على الدخل بمقتضى الواسع (الذي
يشمل أرباح الاستغلال العادية والرأسمالية والمعارضة) (٢)
ومع ذلك ، فقد خرج المشرع على هذه القاعدة العامة ففى
بعض الأحيان . (٣)

- (١) يلاحظ أن المشرع يفرق في المعاملة الضريبة بين الدخل
بحسب مصادرها ، ويتضح هذه التفرقة في نواحي
متعددة منها : تطبيق السعر السببي الثابت المرتفع
نسبيا ، أو تطبيق أساليب التصاعد في سعر الضريبة مع
التدرج في الدخل ، ومراعاة الظروف الشخصية لبعض
أنواع الدخل ... الخ .
- (٢) سنوضح ذلك عند دراسة معاً الضريبة في الفصل الثاني .
- (٣) فقد أخضع لهذه الضريبة إيرادات ناتجة عن عنصر العمل
وحده (السمسرة والعمولات المعارضة) كما أنه قد
استبعد بعض الإيرادات الناتجة من اختلاف رأس المال
والعمل (دخل الأطباء والمعلمين ...) من الخضوع
لهذه الضريبة وأخضعها لضريبة أخرى ، يرجع ذلك
لكون مساهمة رأس المال تعد قانونية .

أما السمة الثانية لهذه الضريبة والتي تتصل في كونها
ضريبة عينيه وشخصية في نفس الوقت ، فإن ذلك يرجع إلى
أنها تفرض على نوع معين من الدخل مثلها في ذلك مثل
الضريبة على إيرادات القيم المنقولة (سمة العينية) ، لأنها
تتميز عنها بجواز خصم ما يقابل الحد الأدنى لنفقات المعيشة
للممول وأرباحه العائلية ، كما أن الضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية تفرض على الإيراد الصافي للممول بعد خصم كافة
التكاليف التي كان إنفاقها لازماً للحصول على الإيراد
(سمة الشخصية) . وقد لاحظنا أن الضريبة السابقة لايراعى
فيها ذلك .

وفيما يتعلق بالسمة الثالثة لهذه الضريبة (كونها
ضريبة سنوية) فإن ذلك يعنى أنها تفرض على مجموع الدخل
السوى للمنشأة التجارية والصناعية (صافي الربح) خلال
السنة السابقة أو في فترة الاثنى عشر شهرا التي اعتبرت
نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال (المادة
٢٣ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

وقد رأينا أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة
ليست سنوية ، حيث تفرض على كل توزيع في أى وقت
خلال السنة . ومن الجدير بالذكر أن الأخذ بقاعدة السنوية
يستلزم تطبيق قاعدة أخرى ، هي قاعدة (استقـلال
السنوات المالية) ويعنى ذلك أن كل سنة مالية للمنشأة
تعتبر مستقلة بذاتها من غيرها من السنوات .

وإذا كانت قاعدة السنوية هي القاعدة العامة في هذه
الضريبة ، فإن المشرع قد خرج عليها في حالات خاصة على
سبيل الاستثناء ، حيث أجاز المشرع في هذه الحالات
التي نص عليها على سبيل الحصر - ربط الضريبة على أساس

مدة أقل أو أكثر من السنة . (١)

أما بالنسبة للسمة الرابعة (كونها ضريبة اقليمية)
فلقد ورد النص عليها صراحة في المادة ١٤ مقررًا : " تسري
الضريبة على أرباح كل منشأة مشغلة في مصر ... " ، وذلك
يعنى أن الضريبة تفرض على الأرباح التي تتحقق داخل
حدود الدولة ، بصرف النظر من جنسية الممول (تبعية
سياسية) أو موطنه (تبعية اجتماعية) . أى أن المشروع
قد استند فقط الى معيار التبعية الاقتصادية في فرض الضريبة

(١) هذه الحالات هي :

أ - حالة توقف المنشأة أو التنازل عنها : وهنا تربط
الضريبة على الأرباح التي تحققت حتى تاريخ
التوقف أو التنازل .

ب - في حالة بدء النشاط : وهنا تربط الضريبة عن
الفترة منذ بداية النشاط حتى نهاية السنة المالية
التي يحدد بها الممول كأساس للمحاسبة فـسـى
السنوات التالية .

ج - حالة السمسرة أو العمولة العارضة : حتى ولو
كان دفع السمسرة من عمل عارض لا يتصل بمباشرة
المهنة ، فإن دفعها يلتزم بحجز الضريبة
المستحقة من كل مبلغ يدفعه كعمولة أو سمسرة .

د - حالة الخسارة : وذلك وفقًا لنص المادة ٢٥ من
القانون الحالي ، حيث أجاز المشرع خصم الخسائر
من أرباح السنة أو السنوات التالية بحد أقصى
خص سنوات .

هـ - الأرباح التي نتجت عن صفقة واحدة (م ١٣ / ٢)

وعلى ذلك فإن الضريبة لا تسرى على أرباح المنشآت الموجودة في الخارج حتى لو كان يملكها مصريون أو أجانب يقيمون عادة في مصر ، مادام أن الكيان المستقل قد توافر لها نفس الخارج .

ولقد رأينا أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة يؤخذ في فرضها بمعايير التبعية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وفيما يتعلق بالسنة الخامسة : فلقد ورد النص عليها في المادة ٣٧ " يلتزم الممول بتقديم الاقرار الذي يبين فيه تقديرا لأرباحه وخسائره في السنة السابقة وما يستند اليه في هذا التقرير ، ويقع هذا الالتزام على عاتق الممول حتى ولو لم تكن لديه دفاتر أو حسابات " ، كما تحصل الضريبة من الممول من طريق توريده لقيمتها لمصلحة الضرائب .

وبذلك تختلف الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، والتي تحصل بطريق الحجز عند المنبع كما سبق أن بينا ذلك .

وأخيرا ، فإن الضريبة التي نحن بصدد ها تأخذ بمبدأ الاستحقاق ، بمعنى ذلك ، أنها لا تستحق إلا على الأرباح التي تحققت بالفعل ، وقد أخذ القضاء بهذا المبدأ الذي يعبر عنه بمبدأ الحق الثابت ، وبناء على ذلك فإن المبيعات تمثل إيرادات لتلك الفترة والمصروفات المتعلقة بتلك الفترة تعتبر تكاليف بصرف النظر من واقعتهى

التحصيل والسداد . (١)

(١) بالنسبة للمنشآت العقارية التي تتعامل في الأراضى عن طريق تقسيمها وبيعها بالتقسيط على آجال قد تمتد الى ١٥ سنة او اكثر من ذلك ، فقد أثار تطبيق هذا المبدأ جدلاً ، وكذلك الحال بالنسبة للمنشآت التي تباع بالتقسيط للسلع المعمورة ، فهل يعتبر ثمن البيع كله إيراداً في السنة التي تم فيها التعاقد ؟ أو يتم تجزئته بين السنوات المختلفة تبعاً لما يسدد خلالها أو تبعاً لاستحقاق الأقساط ؟ .

ذهب قسم الرأي بمجلس الدولة الى أن التقسيط لا يؤثر في تحديد الربح ، فمادام البيع قد تم فقد تحقق الإيراد بصرف النظر عن واقعة التحصيل ، بينما ذهبت محكمة النقض الى الأخذ بفكرة تجزئة الأقساط والتكلفة بين سنوات الأقساط ، أى تبعاً لما يستحق من أقساط راجع في ذلك : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٧١ - ٧٢ .

المبحث الثاني الشروط الواجبة لسريان الضريبة

رغم أن المشرع لم ينص صراحة على الشروط واجبة التحقق حتى تسرى الأحكام المتعلقة بالضريبة على الأرباح الصناعية ، بينما ورد النص على الأحكام الأخرى المتعلقة بالنطاق والوقت والسعر والاعفاءات وأجراءات الربط والأداء ، إلا أن الفقه الضريبي في مجموعه يتفق على وجوب أن تتوافر الشروط الثلاثة الآتية حتى تسرى هذه الضريبة :

- ١ - وجوب توافر نية الكسب (قصد الربح) .
- ٢ - وجوب أن يمارس الممول مهنته بصفة مستقلة (الاستقلال)
- ٣ - ضرورة أن يكون الربح لمنشأة مستقلة في مصر (مبدأ الإقليمية) .

- فبقيا يتعلق بالشروط الأولى : (قصد الربح) : فإن هذا القصد يتوافر ويتحقق هذه النية ، إذا كان هدف نشاط الممول هو الارتزاق بتحقيق أرباح . وفي ظل القانون القديم (١٤ / ١٩٣٩) ، كان لابد من تحقق هذا الشرط بالإضافة الى وجوب توافر الاحتراف للممول (أى تكرار القيام بالعمل المتخذ حرفة أو مهنة له) ، ولكن القانون الحالي في مادته ٢ / ١٣ اقتصر على اشتراط توافر قصد الربح حتى لو تحقق هذا الربح من صفقة واحدة ، وفي هذه الحالة يحفظ قصد الربح من طبيعة الصفقة دون أى اعتبار آخر بمحاسبية (١) وكبرنة ملكة بتوافر قصد الربح . ، فانه يكفى

(١) إذا قام شخص - بصفة عارضة - بشراء منزل ثم باعه وحقق نتيجة لذلك ربحاً ، فإن ذلك الربح لم يكن خاضعاً للضريبة التي نحن بصدد ها في ظل القانون القديم طالما أن هذا الشخص لم يتخذ من شراء وبيع المنازل حرفة معتادة له ، وكان الاستثناء الوحيد الذي خرج به المشرع من قاعدة الاحتراف في ظل هذا القانون هو ما ورد في نص المادة ٣٢ مكرر والذي يقضى بسريان الضريبة على كل من يدفع على سبيل العمولة والسمسرة العارضة أي لا تتكرر بممارسة المهنة - راجع ك.م.ج. حشيش ، المرجع السابق ص ١٩ .

أن تكون السلعة أو الشيء " محل الصفقة ، مما لا يدخل فسى الاستعمال العادى للشخص فى كفتها ونوعها .

ولا يؤثر فى توافر هذا الشرط تخصيص صاحب المهنة دخله منها لأفراض مخبرية ، لأن ذلك يعد استعمالاً للدخل لا يمنع فرض الضريبة ، وكذلك فإن تحقق شرط "توافرية الكسب" يؤدى الى سريان الضريبة بصرف النظر من مشروعية الربح أو أهلية من يحصل عليه .

أما عن الشرط الثانى ، وهو يتعلق بالطبع بالأشخاص الطبيعيين ، دون الأشخاص الاعتبارية ، فإنه يعنى أن الممول الذى تخضع أرباحه لهذه الضريبة ، يجب ألا يكون تابعاً لغيره فى ممارسته لمهنته ، وأياً كانت هذه التبعية (اقتصادية أو قانونية) ، فإذا توافرت رابطة التبعية (١) ، ولم يكن الاستقلال فى الممارسة متحققاً ، فإن الضريبة واجبة السريان فى هذه الحالة تكون ضريبة أخرى هى الضريبة على المرتبات والأجور .

(١) فلو قام صاحب منشأة بتوكيل شخص بالتصرف فى أعمال معينة مقابل نسبة مئوية من الأرباح ، فإن هذا الشخص يخضع فيما يحصل عليه للضريبة على كسب العمىل (المرتبات والأجور) ، لأنه لا يمارس عمله مستقلاً وإنما فى حدود الرابطة القانونية القائمة بينه وبين صاحب المنشأة .

- راجع : د . د . زين العابدين ناصر " النظام الضريعى المصرى " ، مرجع سابق ، ص ١٨٧ .

- وإذا مارس شخص مهنته مرة باعتباره مستقلا ، ومرة أخرى باعتباره تابعا ، فإنه يخضع في الحالة الأولى للضريبة التي نحن بصدد ها ، وفي الحالة الثانية يخضع للضريبة على المرتبات والأجور. (١)

وبصفة عامة ، فإن الممول في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، عادة ما يقدم ملاء ورأس مال ، ويتحمل مخاطرة النشاط الذي يمارسه مستقلا دون تسمية لغيره. (٢)

وفيما يتعلق بالشرط الثالث ، والذي يقضى بضرورة أن تكون الأرباح الخاضعة للضريبة ، فقد تحققت لمنشأة تعمل في مصر ، بصرف النظر من جنسية صاحبها أو موطنه أو تحققت في الخارج من نشاط لا يتخذ شكل منشأة مستقلة (المادة ١٤ من القانون الحالي وكذلك المادة ٣٣ من القانون ٣٩/١٤) فإن ذلك ينبع من السيادة الاقتصادية للدولة داخل حدودها ويعنى هذا الشرط أن الضريبة تلحق بالمنشأة ذاتها - أيضا كان مركزها - مادامت تمارس نشاطها في مصر ، وترتبط بالربح وجود أو عدم ما. (٣)

-
- (١) ومثال ذلك : أحد الأطباء يدير لحسابه مستشفى يملكها (مستقل) ، ولكنه يعمل أيضا بعض الوقت في مستشفى آخر نظير أجر أو مرتب (تابع) .
- (٢) وتطبيقا لذلك ، انظر حكم محكمة النقض في جلسة التشريع والقضاء ، س ٥ ، عدد ١٨ ، ص ٢٠٧ .
- (٣) وعلى العكس من ذلك فإن الضريبة لا تسرى على أرباح المنشآت التي تشتغل في الخارج حتى ولو كانت مملوكة لمصري أو لاجنبي متوطن في مصر .

وقد يحدث أن جزءاً من نشاط المنشأة يمارس في مصر ويعم الجزء الآخر منه في الخارج (١)، ويثار في هذه الحالة سؤالان : الأول : متى تعتبر المنشأة التي مركزها في مصر مستقلة في الخارج ، ومن ثم لا تخضع للضريبة ؟ ، والثاني : متى تعتبر المنشأة الأجنبية مستقلة في مصر ، ومن ثم تخضع أرباحها للضريبة المصرية ؟ .

وفيما يتعلق بالسؤال الأول : فلقد سبق أن ذكرنا أن الضريبة لا تسرى على المنشآت الموجودة بالخارج ، حتى ولو كان صاحبها مقيماً في مصر ، أو حتى لو كان مركزها في مصر ، ولكن يشترط في هذه الحالة ، وحتى لا تخضع أرباح هذه المنشآت للضريبة المصرية أن تكون هذه المنشآت الموجودة في الخارج مستقلة ، ومنفصلة عن كل منشأة موجودة في مصر . (٢)

أما فيما يتعلق بالسؤال الثاني : فلقد أسفرت الإجابة عنه عن خلاف كبير في الفقه والقضاء . ولقد تمثلت الصعوبة في كون مجرد مزاولة نشاط تجارى أو صناعى في مصر كافياً في ذاته لفرض الضريبة حتى ولو لم يكن للمنشأة أجنبية مكتسب أو محل أو فرع في مصر . (٣)

ومعبارة أخرى ، هل من الضروري أن يتوافر للمنشأة الأجنبية الوجود المادى (المحل) ، أو أنه يكفي مجرد الوجود الوظيفى " الأعمال التجارية والصناعية " في مصر حتى تخضع أرباحها للضريبة ؟ .

-
- (١) كما هو الحال بالنسبة لشركات الطيران وشركات الملاحة البحرية وشركات التأمين مثلاً .
 - (٢) لمراجعة بعض القضايا التطبيقية في هذا الشأن - انظر د . عاطف صدقي - التشريع الضريبى المصرى - ، دار النهضة العربية ، القاهرة ٦٨ ، ص ١٨٧ - ١٩٠ .
 - (٣) في مصر وفرنسا ، أسفر التطبيق العملى لمبدأ الإقليمية عن الكثير من المشكلات .
- راجع في ذلك : د . حسن كمال ، المرجع السابق ذكره ، ص ٧٩ .

أ - ذهب رأى الى القول بأن خضوع الأرباح للضريبة المصرية يتوقف على مزاولة النشاط (الذى انتج هذه الارباح) من طريق منشأة مستقلة تشتغل فى مصر ولها كيان فعلي (وجود مادي) فيها ، فان لم توجد المنشأة بهذا المعنى فلا التزام بخضوع أرباحها للضريبة ، وتعد منشأة مستقلة تخضع للأحكام الضريبية كل هيئة أو مؤسسة تجارية أو صناعية تسير فى أعمالها على أساس مستقل دائم كالفروع ومكاتب الشراء وأماكن تخزين البضائع وكافة المحال التى تجرى بها عمليات تهدف الى تحقيق أرباح .

ويرى أصحاب هذا رأى أن الأخذ بمعيار المنشأة الثابتة على هذا النحو يحقق النفع للمنشآت العاملة فى ميدان التجارة الخارجية كما أنه يجنبها مساوئ الازدواج الضريبى .

ب - ذهب رأى آخر الى أن عبارة " كل منشأة مستقلة " فى مصر تعنى مباشرة نشاط تجارى أو صناعى فى مصر على وجه الاعتماد سواء وجد الكيان المادى للمنشأة أو لم يوجد ذلك ، لأن القانون لم يشترط أن يكون للمنشأة كيان مادي محلي خاص ، فالمعيار اذن هو هذا الوجود الوظيفى وليس الوجود المادى .

ولقد أبدت محكمة النقض المصرية فى أحكام كثيرة لهذا هذا رأى الأخير (١) ، كما أبدته حكم محكمة مجلس الدولة

(١) ولعل من أوضح هذه الأحكام ذلك الحكم الذى صدر فى ٢٠/٥/٥٤ فى القضية رقم ٥٩ لسنة ٢٣ قضائية مجموعة أحكام ومبادئ النقض الصريبى ، ووضح الاستاذين نوح عبدالرحمن ، ومحمد بدران ، القاهرة ١٩٦٠ ، ص ٤٧٩ .

الفرنسي الصادر في ٢٥ مارس سنة ١٩٤١ (١) ، ونحن نرى أن ما ذهبت اليه محكمة النقض في أحكامها ، هو ما يجب الأخذ به وذلك لما يلي :

- ١ - لأنه يسائر الفهم الحقيقي لمبدأ الإقليمية .
- ٢ - لأنه يتمشى مع روح النص الواردة في القانون الجديد والتي تتمثل في امتداد نطاق أو مجال الضريبة على النشاط الذي يمارس داخل البلاد متى توافرت الشروط الأخرى .

- ٣ - في عدد بيانها لما يعتبر منشأة مستقلة تعمل فسي بلد آخر ، ذهبت اللجنة المالية لعصبة الأمم المتحدة الى أنه توجد منشأة مستقلة للشركة الأجنبية اذا كان الوسيط أو الوكيل المقيم في غير البلد الذي توجد فيه هذه الشركة يتخذ احدى الصور الآتية (وكيل مفوض يتولى عادة ابرام العقود لحساب هذه الشركة أو كان مرتبطا بعقد استخدام ويزاول نشاطا نيابة عن مؤسسته نظير أجر ، أو اذا أودع الوكيل أو الوسيط في مخزن أو مستودع وبصفة معتادة بضائع مملوكة للمشروع الأجنبي بغرض بيعها) .

وهذا يؤكد أن المنشأة المستقلة الأجنبية يمكن أن توجد بنشاط أشخاص وليس حتما بوجود هياكل مادية أو مكانية . (٢)

(١) راجع : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٧٩ .

(٢) لا يعتبر الممثلون التجاريون والمندوبون الجوالون

منشآت مستقلة للمؤسسات التي يمثلونها ، ماداموا لا

يدخلون في احدى الفئات السابق ذكرها . راجع في

ذلك : الأستاذ محمد موسى فهمي (الضريبة على

الارباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية) طبعة

سنة ١٩٥٦ ، الجزء الأول ، ص ١٤ - ٢٧ .

٤ - رغم أن الأخذ بهذا الرأي ، قد يؤدي الى اتساع مجال ازدواج الضريبة ، إلا أن الأصل في تضاد ذلك هو عقد الاتفاقات الدولية والتي تنص على شروط المعاملة بالمثل .

- وجدير بالذكر الى أن نص المادة ١٤ من القانون الحالى والذي يقرر سريان الضريبة على كل منشأة مستقلة في مصر ، يعنى أن الاشتغال هو تكبرار للمهنة أو على الأقل هو ممارسة للنشاط أكثر من مرة إلا أن ذلك يتعارض مع النص الوارد في المادة السابقة عليها ، والذي يفيد سريان الضريبة على صانعى الأرباح الناتجة من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة ، الأمر الذى يلزم معه تعديل النص بالاضافة أو استبداله بنص جديد يقضى بفرض الضريبة على كل ربح يتحقق في مصر .

المبحث الثالث
نطاق الضريبة
(الحالات التي تخضع أرباحها للضريبة)

نظمت المواد من ١٣ الى ٢٢ من القانون الحالي الأحكام المتعلقة بهيئة نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ولقد تضمنت هذه المواد المهن والأشخاص والمنشآت والحرف التي تخضع أرباحها للضريبة ، وتعرض أحكام هذه المواد أجاز فيما يلي :

(١) * مادة ١٣ " تفرض ضريبة سنوية على صافي أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية ومن بينها منشآت الناجم والمهاجر واليهول وغيرها أو المتعلقة بالحرف بغير استثناء إلا ما ينص عليه القانون .

" كما تسرى هذه الضريبة على صافي الأرباح التي تحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفة واحدة ، وتبين اللائحة التنفيذية القواعد التنظيمية لما يعتبر صفة واحدة في تطبيق أحكام هذه المادة (١) .

* وإذا كانت هذه المادة توضح نطاق الضريبة بالأرباح الصناعية التي تحققها كل من : المهن والمنشآت التجارية والصناعية ، ومنشآت الناجم والمهاجر واليهول ، والمهن المتعلقة بالحرف ، وأي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفة واحدة ، فإن مهذا من إيضاح هذا النطاق يقتضى إهداء الملاحظات الآتية :

(١) هذه المادة تقابل في القانون القديم المادة رقم ٣٠

(قانون ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

أولاً : لم يحدد المشرع الضريبي صراحة على اعتبار المهنة أو المنشأة تجارية ، وبهذا ترك تحديد ذلك للقضاة والقضاة من ناحية ، وللقانون التجاري من ناحية أخرى . وفي الفقه نجد بعضاً منه يذهب إلى تصنيف المهنة بأنها " تخصص الفرد لنشاطه بعلة رئيسية ومعتادة للقيام بعمل أو بعمل معين مستهدفاً الحصول على ربح من وراءه " - كما يذهب إلى تصنيف المنشأة بأنها " تعمل على أن تؤلف بين العناصر اللازمة للنشاط المهني (١) .

- والملاحظ أن التشابه بين التصرفين بهما واحداً ، فالمنشأة ليست إلا مجموعة من التنظيمات يقوم بها أفراد مستهدفين منها ممارسة مهنة معينة . وللتمييز بين الأعمال التجارية وغيرها ، يذهب رأي إلى أنه يجب الرجوع في تحديد التصرف بالمهنة والمنشآت التجارية والصناعية إلى القانون التجاري وعصوماً مادته الثانية ، مادام أن التصريح الضريبي لم يوضح ذلك . ولكن يؤخذ على هذا الرأي أن ما ورد في المادة الثانية من القانون التجاري كان على سبيل المثال وليس الحصر ، ومن ناحية أخرى ، فإن القانون

(١) راجع : G. Ripert, "Traité élémentaire de droit Commercial". Ed. 1948. p. 57.

وكذلك - أحمد ثابت مبرهنة " ضريبة الأرباح التجارية والمداخلة في القانون التجاري المصري - دراسة مقارنة " ، ١٩٦٢ ، ص ١١٨ .

التجارى ، ولو أنه ألحق الأعمال الصناعية بالأعمال التجارية (١) ، إلا أن ذلك لا ينفي وجود بعض الأعمال الصناعية (من الناحية الفنية) ولكنها لا تعتبر أعمالا تجارية - طبقا لنصوص القانون التجارى - وذلك كأعمال المحاجر واستغلال منابع المياه العذبة ...

- ومواجهة لهذا التأخذ ، ذهب رأى آخر إلى أنه يمكن قياس المهن الخاضعة للضريبة على الأرباح ، على ما أورده المادة الثانية من القانون التجارى ، طالما تشابهت معها .

- ولكن يعيب هذا الرأى ، أن الأخذ به سيعول للإدارة المالية اعضاض كل مهنة تراعى هى تجارية للضريبة لمجرد امكان قياسها على ماورد فى نص المادة الثانية ، الأمر الذى قد يؤدى إلى تعسف الإدارة وتحكمها (٢) .

- وتوضيحا بين الراىين السابقين ، يذهب البعض إلى ضرورة الأخذ بما ورد فى القانون التجارى ، لتحديد مايعتبر من المهن تجاريا ، والأخذ بالتميز الفسفى الاقتصادى (الذى يعتبر أن المهن التى تتناول الموارد بالتحويل أو التغير من صناعة) لتحديد مايعتبر من المهن صناعية (٣) .

(١) ذلك لأنه اعتبر مايتعلق بالمعاملات والأعمال المتعلقة بالمنتجات أمالا تجارية .

(٢) راجع : د . محمد حسن الجوزى ، ضريبة الدخل فسفى التشريع المصرى - الكتاب الثانى ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية - الطبعة العالمية ، القاهرة ، ص ٤٩ .

(٣) راجع : د . حسين خلاف " الجوز فى تشريعات الضرائب المصرية " ، ٢٩٥٧ ، ص ١٦ ، د . محمد حلمى مسرود " تشريع الضرائب ، الجزء الأول - ١٩٦٢ ، ص ٢١١ ، ٢١٤ . يرى البعض أن الضمانات التحصيلية تضمن أعمالا تجارية ، وأن الصناع يعتبر تاجرا وانما كان يكفى أن ينص المشرع هنا على اصحاب المهن التجارية - راجع : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٩٤ .

ونحن نرى أن تحديد طبيعة العمليات التي تخضع للضريبة التي نحن بصددها ، يتوقف على أمرين : أولهما يتعلق بخصائص هذه الإيرادات ، فيجب أن تكون أرباحاً نتجت من تفاعل واستغلال عنصرى العمل برأس المال معاً بقصد الكسب وعلى وجه الاستقلال على نحو ما سبق بيانه فى شروط سريان الضريبة . والأمر الثانى يتعلق بتحديد طبيعة المهن أو المنشآت التي تسرى الضريبة على أرباحها : وهذا فانه وفقاً للرأى الراجح - يمكن أن يستعان فى تحديد هذا بالمعيار القانونى (الاسترشاد بما ورد فى القانونين التجارى) أو معيار القياس والمثابرة أو المعيار الفنى (بالنسبة للأعمال الصناعية) ، كما يمكن الاستعانة بهذه المعايير مجتمعة . وقد جرى قضاء بعض المحاكم على الأخذ بذلك . (١)

ولعل ما يؤكد صحة هذا الرأى أن هناك أعمالاً تعتبر تجارية حتى ولو لم يتوافر فيها عنصر الاحتراف والتكرار مثل الصولة والسوسة وأعمالاً أخرى لا تعتبر تجارية الا اذا توافر فيها عنصر الاحتراف مثل جميع فروع المقاولات المتعلقة بالمروض التجارية .

ثانياً : والملاحظة الثانية تتعلق بمنشآت المناجم والمحاجر والبتروى ، فالواقع أن أعمال هذه الصناعات الاستراتيجة تعتبر أعمالاً مدنية (٢) ، الا أن المشرع قد أخضع أرباحها

-
- (١) احكام : محكمة مصر الابتدائية فى ١٩٤٣/٦/٢٠ ، ومحكمة الاسكندرية الابتدائية فى ١٩٤٣/١١/١٤ . وقد جرت ادارة الضرائب الفرنسية على تفضيل معيار القياس والمثابرة ، راجع فى ذلك : د . زين العابدين ناصر - المرجع السابق ، ص ١٢٣ ، د . لبيب شقير دوس فى ضرائب الدخل فى التعليم المصرى ، ١٩٦٠ ، ص ١١٤ .
- (٢) راجع : د . محمد حسن الجزوى ، المرجع السابق ص ٥٢ د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٩٤ .

للضريبة ، وربما يرجع ذلك الى سببين : الأول : تعتبر هذه المنشآت من قبل المنشآت الصناعية ، ومن ثم لزم غرضها للضريبة ، وذلك مثلا بموجب نص المادة (١٣) . والسبب الثاني : يتمثل في أن الأرباح التي تخضعها هذه المنشآت تنتج من اندماج عنصرى العمل ورأس المال .

ثالثا : فيما يتعلق بالمهين المتعلقة بالحرف ، وهى السعى بحرفها - عادة - صغار الصناع ، والذين يقتصر عليهم إما على صنع ما يقدم من علاقاتهم من خامات ، أو شراء الخامات بقدر ما يطلب منهم أداءه (كالنجار والحداد والحائك ... الخ) فالواقع أن هؤلاء - بهذا الوصف يتميزون عن العامل أو الأجير أو الموظف ، إذ أنهم يمارسون حرفتهم على سبيل الاستقلال ، معتمدين بصفة أساسية على خبرتهم الشخصية ، ومستقلين بقدر بسيط من رأس المال ، كما أنهم يتعاملون مباشرة مع الجمهور - وليس تحت إمرة صاحب عمل أو لحسابه . وقد لوحظ فى السنوات الأخيرة ، ارتفاع أجور هذه الفئة ارتفاعا يجاوز حدود الاطباء لأطبائهم المصنعة ، الأمر الذى يوجب ساءتهم فى الأعباء العامة للدولة .

رابعا : والملاحظة الأخيرة ، على المادة ١٣ ، تتعلق بما ورد فيها من غرض الأرباح الناتجة من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفة واحدة (١) . وفى ظل القانون

(١) فى ظل القانون القديم (١٩٣٩ - ١٤) ، جرى الفقه والقضاء ، على أن أحتراف المهنة أو الحرفة بمعنى الاعتماد والاستمرار فى القيام بنشاط معين بعد شروطا أساسيا للخضوع للضريبة على الأرباح وقد استخلص هذا الشرط من نص المادة ٣٣ من القانون سالف الذكر وكذلك من نص المادة رقم ٣٣ مكررة والتي أضيفت لهذا القانون وكانت تقضى بمرئى الضريبة على كل مبلغ دخل على سبيل السمسرة والعمولة ولو كان دفعه من عمل عارض لا يتصل مباشرة بالمهنة ، وبمفهم من هذا النص أنه ورد على سبيل الاستثناء من الأصل العام وهو ضرورة تكرار القيام بالعمل .

القديم (١٤ - ١٩٣٩) كانت القاعدة العامة هي عدم خضوع الأرباح المحققة من صفقة واحدة للضريبة باعتبارها أرباحاً عارضة (٢) ، وظل الأمر على ذلك ، حتى تبين أن بعض الصفقات المنفردة تحقق أرباحاً طائلة بما يستلزم وفقاً لمقتضيات العدالة الاجتماعية - فرض الضريبة عليها ، وصدر القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ قاضياً بفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، حتى لو نتجت عن صفقة واحدة ، وقد أخذ القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بهذا الاتجاه ، وصدرت اللائحة الداخلية التنفيذية لهذا القانون في مادتها الثامنة المقصود بالصفقة الواحدة بأنها كل عملية شراء بقيمة البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصي أو للاستثمار وبشرط :

- أ - أن يزيد من الشراء أو البيع من عشرة آلاف جنيه ، أو أن يزيد اجمالي الربح المحقق على ألفي جنيه .
 - ب - أن تكون انشطة ناتجة عن نشاط تجارى او صناعى
- (٢) - وفقاً لنص المادة ١٤ : " تسرى هذه الضريبة على أرباح كل منشأة في مصر متى كانت متخذة شكل منشأة فردية ، وكذلك على أرباح الشريك المتضامن في شركات الأشخاص والشريك في شركات الواقع ، كما تسرى الضريبة على حصة الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة " كما تخضع للضريبة أرباح المنشأة المشتغلة في مصر الناتجة من ممارسة نشاط في الخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة .

-
- (١) حكم محكمة الاسكندرية المختلطة في قضية شركة فانهو جاردن يونيه ، وحكم النقض الصادر منى ١٩٥٣/٢/١٩ ، تأييداً للحكم السابق .

وعلى هذه المادة يمكن ذكر الملاحظات التالية :

أولاً : أورد القانون الحالي تحديداً لشكل المنشآت التي تخضع أرباحها للضريبة ، بينما كان النص قسري القانون القديم (٢١٢) ينطبق على كل المنشآت المختلفة في التكوين (١)

ثانياً : فيما يتعلق بشركات التوصية البسيطة ، فإن توزيعاتها - وفي حدود معينة - كانت خاضعة للضريبة على أساس إيرادات القيم المنقولة ، وما يزيد عن ذلك ، كانت تخضع لضريبة باسم الشركة - وذلك في ظل القانون القديم - ، أما في ظل القانون الحالي ، فإنه أخضع صراحة - كما هو واضح من النص المتقدم - حصص الشركاء والموصين في هذه الشركات لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

(٢) وجاء نص المادة ١٥ مكرراً " تسرى الضريبة على الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السمسار والوكلاء بالعمولة ، وصيغة عامة كل ربح يحققه أي شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة " .

" كما تسرى الضريبة على كل مبلغ يدفع لأي شخص طبيعي أو معنوي على سبيل العمولة أو السمسرة ، ولو كان دفعه من عمل عارض لا يتعلق مباشرة بعمله وذلك بغیر أي تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو للأرباح العاطية (٣)

(١) وكان نص هذه المادة " تسرى الضريبة على الشركات المساهمة مهما يكن الفرض منها " - ويمكن فهم هذا التحديد في ظل القانون الحالي لأنه أورد الكتاب الثاني منه لبيان الأحكام الخاصة بشركات الأحوال (١١١ - ١٢٢) . راجع : د . عادل حشيش ، المرجع السابق ، ص ٧٣ .

(٢) يقابل هذه المادة المواد ٣٢٢ ف ٢ ، ٣ من القانون ١٤ - ٣٩ ، والمعدلة ، ٣٢٢ مكرر من ذات القانون ؛

وملاحظاتنا على هذه المادة تتمثل فيما يلي :

أولا : حددت هذه المادة نطاق الضريبة في الأرباح الناتجة من : السمسرة ، الوكالة ، العمولة ، أعمال الوساطة المختلفة .

ثانيا : السمسرة هي عملية يقوم بها شخص (السمسار) تتمثل في قيامه على التقريب بين طرفي صفقة لاتمامها نظير عمولة أو سمسرة يتقاضاها من أحد الطرفين أو من كليهما . وهو يقوم بذلك باسمه وحساب نفسه ، دون أن يكون وكلا أو نائبا من أحد الطرفين ، كما أنه لا يعتبر تابعا لمن وسطه (١)

أما الوكيل بالعمولة (٢) فإنه وفقا لنص المادة ٨١ من القانون التجاري ، يعمل باسمه نفسه أو باسم الشركة باسمه آخر يدهي الموكل وعلى ذمته مقابل أجر يسمى العمولة . والوكيل بالعمولة يعتبر طرفا في عقدين : عقد الوكالة الذي يربطه بالموكل ، وعقد الصفقة التي يجريها مع الغير . ومن ثم فإنه يتميز عن السمسار - الذي تقتصر مهمته على التقريب بين طرفين دون أن توجد علاقة تعاقد له مع أيهما (٣) .

(١) يعتبر أعمال السمسرة من الأعمال التجارية وفقا لنص المادة الثانية من القانون التجاري ، وذلك بصرف النظر عن طبيعة العقد (مبرئيا كان أو تجاريا) . وحسبي يستحق السمسار مكافأته لا بد من توافر الشروط التالية : (أن يكون موفيا من عمله بالتوسط للبحث عن تعاقد وأن يتم الاتفاق بين الطرفين وأن يكون اتمام العقد قد تم بناء على تدخل السمسار) راجع د . حسين النجوي - مدخل القانون التجاري والقانون البحري ص ٢٢٩

(٢) الوكالة بالعمولة هي من الأعمال التجارية أيضا وفقا لنص المادة الثانية من القانون التجاري .

(٣) يذهب البعض إلى أن عقد الوكالة يتضمن أسما ثلاثة أشخاص : الموكل والوكيل بالعمولة والغير (راجع د . حسن الجيزري - المرجع السابق ، ص ٦١) .

وفيما يتعلق بأعمال الوساطة : فلقد أضعفها المشرع كلها للضريبة محل البحث دون اشتراط توافر الاحتراف حيث أن السسرة هي في حد ذاتها عملا تجاريا ، وأما كانت طبيعة الأعمال المتعلقة بها مدنية كانت أو تجارية وبشرط في القائم بأعمال الوساطة : (يتعلق عمله بما ورد في المادة والاستقلال)

(٤) كما قررت المادة ١٦ " تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير محل تجارى أو صناعى ، سواء شمل الأيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية ، كما تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية .

وعلى هذا النص يمكن اهداء الملاحظات التالية :

أولا : استحدثت هذه المادة سريان الضريبة على تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية .

ثانيا : على المشرع خضوع التأجير هنا للضريبة على أن يكون ملحقا بالمحل كل أو بعض العناصر المادية (وتشمل الاثاث والعدد والادوات والآلات وغيرها) او المعنوية (وتشمل الاسم التجارى ، شهرة المحل ، حسن الاعتراف والعلامات التجارية وغيرها) ، فان تسم التأجير بدون هذه العناصر ، فإنه لا يخضع للضريبة التى نحن بصددها (١)

(١) وذلك باعتبار المنشآت هنا قد امدتها اصحابها مؤجرة لخدمة اغراض تجارية وصناعية - راجع الاستاذ حسين الغريباوى وآخرين - الجديدى فى ضرائب الدخل - ص ٩٠ وإذا اقتصر الأمر على تأجير العقار دون اثاث ، أو ادوات ، فإن العمل لا يعتبر تجاريا ، وليس هناك نص بأخضاعه للضريبة ومن ثم لا تخضع إيرادات هذا المحل للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وكل ما يخضع له ما حجب هذا العقار هو ضريبة المبنى راجع : د . عاطف صدقى - المرجع السابق ، ص ١٦٥ .

ثالثاً : تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من عند التاجر سواء كان المؤجر مالكا للمحل (أو الآلة) أو مستأجرا لها ، مع توافر الشروط الأخرى التي سبق الإشارة إليها .

(٥) نصت المادة ١٧ / ١ على أنه " تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية للمهن والمهنة المنصوص عليها في هذا الباب وكذا الأرباح المحققة من التصفيات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول سواء أثناء حياة المنشأة أو عند انقضاءها " .

وإذا ما تم استبعاد ثمن بيع هذه الأصول أو التصفيات المدفوعة من هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل في شراء أصول رأسمالية جديدة تؤدي إلى زيادة الإنتاج وتحسينه خلال نفس السنة التي تم فيها البيع أو الحصول على التصفية أو خلال السنتين التاليتين لانتهاج هذه السنة ، تستنزل قيمة هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على الممول من السنة أو السنوات التالية التالية للبيع أو للاستبدال ، كل ذلك بشرط أصالة دفاتر منتظمة على النحو المحدد في المادة (٣٦) من هذا القانون بدون الإخلال بأية مزايا منصوص عليها فيه " .

(٦) وتقررت المادة ١٨ / ١ " تسرى الضريبة على الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون العقارات لحسابهم بقصد بيعها وعلى الأرباح الناتجة من عملية تقسيم أراضي للبناء والتصرف فيها (١) وعلى هذا التصر يمكن استخلاص الملاحظات التالية :

(١) تقابل نص المادة ٣٢ / ٢ من القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ م .

أولاً : قصد المشرع من هذا النص مد نظراً في الضريبة ليشتمل أعمالاً لاتعد تجارية وفقاً لنس القانون التجساري فشرأ بيع العقارات هو عمل مدني ، لا يتوافق في نفسه عنصر الضريبة ، الا أن المشرع قد استند - في ذلك - بحق - الى أن هذه الأعمال تحقق أرباحاً لا تقبل من حقيقته المنشآت التجارية والصدامية .

ثانياً : يشترط فيما يتعلق بتشديد العقارات او شرائها بقصد بيعها - أن يكون البيع قد تم بعد التشييد او الشراء فان كان العقار موهماً أو موريثاً فان أرباحه لا تخضع للضريبة التي نحن بعدد بيان احكامها . كما يشترط أن تتوافر لدى مشيد العقار او مشتريه نية بيعه فيما بعد (١) ، وكذلك يجب أن يتوافر عنصر الاقتصاد على هذا النوع من النشاط ، ويستخلص ذلك من مجموع الظروف القائمة في كل حالة (٢)

ثالثاً : فيما يتعلق بالأرباح الناتجة من عمليات تقسيم الأراضي المعدة للبناء والتصرف فيها ، فانه يشترط لعضوها للضريبة أن تكون الأراضي معدة للبناء ، وان تكون ملوكة للممول نفسه فرداً كان أو شركة (بصرف النظر عن اسباب التملك) (٣) ، وان يتم التصرف في تلك الأراضي بعد تقسيمها .

(١) فان اشترى شخص منزلاً أو شيدته مسكناً في جهة معينة ثم تراءى له أن جهة أخرى أفضل له ولظروف ملبسته فان بيع ما بناه أو ما اشتراه مع تحقيق أرباح له لا يخضع للضريبة .

(٢) ليس معنى التكرار هنا أن تتكرر صفقات البيع وصفقات الشراء بل يكفي أن تتكرر هذه أو تلك .. راجع : د . محمد حسن الجزيري ، المرجع السابق ، ص ٥٦ .

(٣) كالشراء او الميراث او الهبة الخ .

(٧) ونصت المادة ١/١٩ على أنه " استثناءً من حكم المادة (٣١) من هذا القانون (١) تفرض ضريبة بمعدل ٥ ٪ صغير أى تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات السكنية أو الأراضي داخل كردون المدينة ، سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها ، وسواء أكان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك ، وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض ملوكة للمول أو لغيره " .

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات الآيلة من مورثه بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة معينة نظير الأسهم في رأس مال شركات المساهمة بشروط عدم تصرف مقدم الحصة المعينة في الأسهم المقابلة لها مدة خمس سنوات . كما يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالهبة لغير الفروع أو تبرير حق الانتفاع على العقار أو تأجيره لغيره تزيد على خمسين عاماً ولا تعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة المثار إليها البيع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتعمير (مادة ٥/١٩) .

(٨) وقوت المادة ١/٢٠ " تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط آخر ما يخضع للضريبة على أرباح المهن فسر التجارية على أساس قيمة الأيجار الفعلى مفروشا مخصوصا منه خمسون فى المائة مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها فى المادة ٢٤ من هذا القانون " .

(١) تتناول المادة ٣١ من القانون الحالى - السيسى تستثنى من حكمها النص المذكور - بيان سعر الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وسوف نوضحها تفصيلاً فيما بعد .

" وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تقل قيمة الإيجار المتخذ أساساً لربط الضريبة بالتطبيق لحكم الفقرة السابقة مما يأتي : (١)

أولاً : عشرة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة قبل أول يناير سنة ١٩٤٤م.

ثانياً : سبعة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة منذ أول يناير ١٩٤٤ إلى ٥ نوفمبر ١٩٦١

ثالثاً : خمسة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة منذ نوفمبر ١٩٦١ حتى ٦ أكتوبر ١٩٧٣م.

رابعاً : ثلاثة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة منذ ٦ أكتوبر ١٩٧٣م.

" وتربط الضريبة على أساس الأرباح الفعلية إيراداً ومصرفاً بالنسبة للوحدات السكنية الخروشة المؤجرة فسي عقارات تقع خارج جردون المدينة " .

وفي جميع الأحوال تخفض الضريبة المستحقة إلى النصف بالنسبة للوحدات السكنية الخروشة المؤجرة للجامعات والمعاهد و دور العلم لسكنى الطلاب وفقاً للأوضاع والأجراء التي تحددها اللائحة التنفيذية (٢)

(١) هذه الفقرة مضافة بالمقانون رقم ٧٨/٤٦ والمعدلة بالمقانون الحالي وفقاً لما ورد بها من أحكام .

(٢) وقد جاء في نهاية المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية أنه أصبح واجباً على المؤجر حتى يستفيد من هذا التخفيض أن يرفق مع الأقرار الذي يقدمه إلى مديرية الضرائب المختصة شهادة معتمدة من الجهة الرسمية .

(٩) وجاءت المادة ٢١ من القانون الحالي مقررة :
 أولا : تسرى الضريبة على أرباح منشآت استصلاح واستزراع
 الأراضي .

ثانيا : تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من مشروعات
استغلال حظائر تربية الدواجن أو ترويضها ألبها
ومن مشروعات استغلال حظائر تربية المواشي
وتسجينها ، ومشروعات مزارع الثروة السمكية .

" ولا تسرى الضريبة على ما يستخذمه المزارع مخصص
 هذه الدواب والمواشي لمطعمته الخاصة وكذلك ما يخصص
 بقرمته أو تسجنته وذلك كله في حدود عشرة رؤوس " (١)

(١٠) وأخيرا في مجال تحديد الحالات التي تخضع
 للضريبة ، قررت المادة (٢٢) من القانون الحالي بأن
 الضريبة على الأرباح تسرى على تلك التي تنتج من :

أ - الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من
 حدائق الفاكهة المنتجة ، إذا تجاوزت المساحة
 المزروعة منها ثلاثة أفدنة وذلك بمعنى أن المساحة
 المستغلة إذا كانت ثلاثة أفدنة ، أو أقل فإن
 الأرباح الناتجة من استغلالها تعفى من الضريبة .

ب - زراعة المحاصيل البستانية من نباتات الزينة
والنباتات الطبية والعطرية . وتخضع أرباح هذه
 المحاصيل للضريبة بشرط أن تكون المساحة
 المزروعة منها أكثر من فدان واحد .

(١) المنشأة لا يمكن أن يكون لها وجود إلا بمقوماتها
 المادية كاملة كالمحل والمخازن والآلات الخ
 بينما يمكن أن تتصور قيام مشروع يحقق الأرباح بغیر
 هذه المقومات . راجع د . محمد حسن الجزيري ،
 المرجع السابق ، ص ١٦ وما بعدها .

ج - الاستغلال الزراعي لمشاتل البهاصيل الهستانية
أما كانت الساحة المزروعة منها . ولكن الأرباح الناتجة
من هذا الاستغلال تعفى من الضريبة إذا كان
الاستغلال مخصصا للشفقة الخاصة بأصحابها .

*** وفقا للفقرة الخامسة من ذات المادة السابقة ، يعتبر
الممول وزوجته وأولاده القصر مالكاً واحداً للخماس فى تطبيق
حكم هذه المادة . وعلى ذلك فإن الضريبة تربط باسمه
مالم تكن الملكية قد آلت الى الزوجة أو للأولاد عن غير
طريق الزوج أو الوالد بحسب الاحوال .

*** أما الفقرة السادسة من نفس المادة فقد أظنت من
الضريبة ، المساحات المزروعة فى الاراضى الصحراوية
والمستصلحة . (١)

*** ويحمل الضريبة مالك الخراس ، سواء كان مالكا
للأرض أو مستأجرا لها ، ويغى باطلا كل اتفاق يقضى
بنقل عبء الضريبة الى غير مالك الخراس .

(١) يكون الاعفاء فى حد ود عشر سنوات تبدأ من التاريخ
الذى تعتبر فيه هذه المساحات منتجة
(ف ٤ من المادة ٢٢) .

المبحث الرابع

الاعفاءات المقررة من الضريبة

وردت هذه الاعفاءات في المادتين : ٣٢ ، ٣٣ من القانون الحالي ، كما توجد اعفاءات أخرى من الضريبة وردت في قوانين أخرى خاصة بأنشطة معينة . (١)

أولاً : الاعفاءات المقررة من الضريبة وفقاً للمادة ٣٢ :

يعفى من الضريبة الأفراد والشركات المتضامنين وشركات التوصية البسيطة والشركات في شركات الواقع وفقاً لما يلي :

١ - تكون حدود الاعفاء المقرر للأعضاء المائتة على الوجه التالي :

- أ - ٧٢٠ جنيهاً سنوياً للممول الاعزب .
- ب - ٨٤٠ جنيهاً سنوياً للممول المتزوج ولا يعول أولاداً أو غير متزوج يعول ولداً ، أو أكثر .
- ج - ٩٦٠ جنيهاً سنوياً للممول المتزوج يعول ولداً أو أكثر .

فإذا تجاوز صافي الربح السنوي حد الاعفاء سالف الذكر فلا تسرى الضريبة الا على ما يزيد على هذا الحد .

(١) ونذكر على سبيل المثال لهذه القوانين الخاصة بقانون التعاون الاستهلاكى رقم ١٠٥ لسنة ٧٥ ، والتعاون الاسكانى رقم ١٤ لسنة ٨١ ، والقانون رقم ٤ لسنة ٧٤ ، والخاص بنظام استثمار المال العربي والاجنبي والمناطق الحرة والقوانين اللاحقة له (وخاصة القانون رقم ٣٢/٧٧) وكذلك ما يجرى الاخذ به من اعفاءات بموجب اتفاقيات دولية .

٢ - في تطبيق حكم هذه المادة يعتبر في حكم الممول الفرد الشركات القائمة أو التي تقوم بين الأصول والفرع القصر أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض .

٣ - يقتصر الاعفاء بالنسبة للشركاء المتضامنين فسي الشركات المشار إليها في هذه المادة على الشريك البالغ أو القاصر المأذون له في الاتجار أو المأذون لثانيه في الاستمرار في التجارة .

٤ - يشترط في تحديد المعالين في تطبيق أحكام هذه المادة ما يلي :

أ - بالنسبة للابن : ألا يكون قد بلغ سن الحادية والعشرين ، ويستثنى من ذلك إذا كان ذا عاهة تقعه من الكسب ، أو إذا كان طالبا باحدى مراحل التعليم العالي بشرط عدم تجاوزه سن السادسة والعشرين .

ب - بالنسبة للابنة : ألا تكون معزوجة أو عاتلة " لايسرى حكم هذه المادة على اوجه النشاط التي يعم ربط الضريبة عليها على أساس حكسي أو ثابت " .

ثانيا : الاعفاءات المقررة من الضريبة وفقا للمادة : ٣٣ :

وهي اعفاءات ترونها هذه المادة تحقيقا لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وهي : (١)

(١) راجع تفصيلات هذه الاعفاءات في نص المادة (٣٣) من القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م .

- ١ - ارباح مشروعات تربية النحل .
- ٢ - ارباح منشآت استصلاح واستزراع الاراضى .
- ٣ - ارباح شركات الانتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينها وشركات معابد الاسماك .
- ٤ - ارباح مشروعات مراكب الصيد التى يملكها اعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الاسماك من مملكات الصيد .
- ٥ - ارباح صناديق التأمين الخاصة المنشأة طبقا لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ باصدار قانون صناديق التأمين الخاصة .

الفصل الثاني

بها الضريبة

سعرها واحكام تحصيلها *

في ظل القانون الحالي ، وردت الأحكام المتعلقة
ببها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في المواد
(من ٢٣ الى ٣٠) ، وظللك الهيئة للسعر في المادة
(٢١) ، أما الأحكام المتعلقة بقواعد الربط والتحصيل
فقد وردت بصفة خاصة في المواد من (٣٨ الى ٤٣) .

ولبيان ذلك فاننا نقسم هذا الفصل الى المباحث
الآتية :

المبحث الأول : يتعلق ببيان الأحكام المتعلقة بكيفية
تحديد بها الضريبة .

المبحث الثاني : يتعلق بسعر الضريبة وتعدلاته وفقا
للقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ م .

المبحث الثالث : وندرس فيه القواعد الخاصة بإجراءات
الربط والتحصيل .

المبحث الأول

تحديد بها الضريبة

يقصد ببها الضريبة الإيرادات أو الدخل الذي يمثل
المحل الذي تفرض عليه الضريبة . وكما ذكرنا حالا ، فإن
المواد من ٢٣ - ٣٠ في القانون الحالي قد ثقلت ببيان
الكيفية التي يمكن بها تحديد هذا بها بالنسبة للضريبة

* سنكتفي هنا ببيان الاحكام المتعلقة بالربط
والسعر .

التي نحن بصدد بيان أحكامها ، وتأمل هذه الموارد فإننا نجد ما يهتف عامة قد تناولت موضوعات ثلاث يمكن من خلالها الوصول الى هذا التحديد ، أولها : المبدأ الذي يتحدد على أساسه الأيراد الخاضع للضريبة وهو الربح الصافي ، وثانيها : الوحدة الزمنية أو العدى الزمنية الذي يتحدد على أساسه نتيجة الأعمال التي تباعرها المنشأة من ربح أو خسارة ، وقد حدد ذلك المبدأ بأثنى عشر شهرا وذلك ما يصدر عنه بقاعدة السنوية أو مبدأ استغلال السندات الضريبية . وثالث هذه الموضوعات يتعلق بتحديد التكاليف والأعباء والمبالغ الواجب خصمها من الإيرادات الاجمالية للممول وذلك للوصول الى تحديد الربح الصافي والذي يمثل في النهاية راء هذه الضريبة .

ونتناول هذه الموضوعات بشيء من التفصيل فيما يلي :

أولا : تحديد الربح المكن لواء الضريبة من وجهة النظر الضريبية :

الواقع أن لكلمة الربح أكثر من معنى ، يتوقف كل معنى على الزاوية التي ينظر الى الربح منها ، فمن الناحية القانونية فإن الأرباح هي كل ما زاد من قيمة موجودات الشركة على مقدار مطلوباتها ، وهي بذلك تشمل ما يعود عليها من استغلال أموالها ، كما أنها تشمل بحسب قضاء المحاكم (المختلطة) النقود التي تعود عليها من بيع هذه الأموال ولو كانت من العقارات (١)

(١) راجع : د . محمد حسن الجزيري ، المرجع السابق

ومن وجهة النظر المحاسبية : فان الأرباح تتمثل في ذلك الفائز أو الفرق بين إيرادات الاستغلال التجاري ومصروفاته ، وذلك وفقاً لما يسمى (نظرية الاستغلال) وتشمل الإيرادات - وفقاً لهذه النظرية - ثمن المبيعات أما المصروفات فتشمل ثمن تكلفة هذه المبيعات مضافاً إليها النفقات الإدارية والتصويقية وكذلك كل ما يستلزمه الاستغلال من نفقات في النفقات التجارية (١) . وبحسب الراجح الصافي على أساس خصم نفقات الاستغلال من الإيرادات الاجمالية الذي يحصل عليه الممول من ممارسته للاستغلال العادي وحده (٢) . والأخذ بهذه النظرية في تحديد الربح من شأنه ألا يخضع للضريبة سوى الدخل بمعناه الضريبي الدقيق (٣) وقد أخذ بهذه النظرية في إنجلترا .

وقد يتحدد الربح أيضاً من وجهة النظر المحاسبية وفقاً لما يسمى بنظرية أو أسلوب الميزانية : حيث يتحدد الربح بالفرق بين زيادة قيمة موجودات المنشأة عن مطلوباتها في أول المدة التجارية ونهايتها وبعبارة أخرى فإنه يمكن التوصل إلى النتيجة الصافية لأعمال المنشأة - وفقاً لهذه النظرية - وذلك بالمقارنة بين صافي أصول المنشأة فيما بين

(١) في بعض المرافق الاخرى كالفنادق وشركات النقل الخ... تتمثل الإيرادات في الاجور المحصلة لقاء الخدمات المقدمة منها ، كما تتضمن المصروفات كل النفقات والاستهلاكات ومصروفات الصيانة .

(٢) د . زين العابدين ناصر - المرجع السابق ، ص ٢١٤ . ٢١٥ .

(٣) بمعنى وجوب ان تتوافر فيه شروط الدورية ، والاستمرار وقابلية مصدر الدخل للبقاء ... الخ .

اول الدعة وأعرها . ولكن يلاحظ أن الريح لا يقتصر في هذه الحالة على نتائج العمل ورأس المال فقط بل أنه يتسع لكل زيادة في قيمة الأصول مهما كانت اسبابها (مثل زيادة قيمة رأس المال والتخفيض في التوزيعات او المسحوبات) . وعلى ذلك فإن الريح المحدد هنا يشمل عناصر رأس المال لا تتوافر بشأنها خصائص الدخل ، الأمر الذي يمكن معه أن تفرض الضريبة على أرباح غير ناتجة من النشاط العادي أحيانا وقد طبقت هذه النظرية في بعض الدول كفرنسا وبلجيكا .

وإذا تأملنا الوضع في مصر ، فإننا نلاحظ أنه وفقا للنص المادة ٢٤ من القانون الحالي " يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة الصفقة او نتيجة العمليات على اختلاف انواعها طبقا لأحكام القانون ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص (١)

وعلى ذلك فإن المشرع المصري قد مزج بين النظريتين السابقتين ولم يلزم بأحد منهما حيث أنه أخضع للضريبة الأرباح الناتجة من عمليات الاستغلال العادي للمنشأة وكذلك كل الأرباح التي تنتج من كافة العمليات على اختلاف انواعها (أرباح التجارة ، الأرباح الناتجة من عمليات فرعية وتلك الناتجة من العمليات الرأسمالية) .

(١) يقابل هذا النص المادة ٣٩ من القانون ٤ لسنة ٣٦ والتي كانت تنص على أنه " يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف انواعها والتي يشارتها الشركة او المنشأة ويدخل في ذلك ما ينتج من بيع أي شيء مسن الممتلكات سواء في اثنا قيام المنشأة او عند انتهائها عملها وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص ..

ويحدد الرقم الممثل للربح الصافي من خلال حساب الأرباح والخسائر والذي يشمل جانب الدائن ويضم الإيرادات الإجمالية وجانب المدين ويضم التكاليف والنفقات وأجرة الخصم من الجانب الأول حتى تصل إلى الصافي أو الخسارة العاضع للضريبة .

وكما ذكرنا حالا فإن جانب الإيرادات يشمل :

- أ - الأرباح الإجمالية
- ب - الإيرادات الفرعية والمرضية
- ج - الأرباح الرأسمالية
- د : الأرباح الإجمالية العادية :

في المنشآت التجارية تتحدد الأرباح الإجمالية العادية بالفرق بين ثمن المبيعات أثناء السنة مضافا إليه قيمة البضائع المتبقية في نهاية السنة الماضية من ناحية وقيمة المشتريات خلال السنة مع ما تكلفته تلك المشتريات من نفقات فرعية مضافا إليها قيمة البضائع التي كانت موجودة في أول السنة من ناحية أخرى .

وفي المنشآت الصناعية ، وطبقا لحساب التشغيل (٢) والمتاجرة فإن الأرباح الإجمالية تتحدد بالفرق بين ثمن المبيعات أثناء السنة وأيضاً مضافا إليه قيمة المواد الأولية والسلع المصنوعة المتبقية آخر السنة من ناحية ، وقيمة

(١) طبقا لحساب المتاجرة .

(٢) وهي تلك المنشآت المقيدة بالسجل الصناعي وفقاً لأحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٢ في شأن السجل الصناعي ، وكذلك المنشآت التي لا تنطبق عليها أحكام القانون ٧٧/٢٤ المشار إليه ، إذا كانت تزاوّل أحد أوجه النشاط المدرجة في القوائم التي يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية - ٤/٢٩٢ - معدلة بالقانون ٨٣/٨٧

المشتريات خلال السنة مع ما تكلفته تلك المشتريات من نفقات فرعية مضافا إليها قيمة المواد الأولية والسلع المصنوعة التي كانت موجودة في أول السنة وكذلك كافة النفقات المباشرة التي استلزمها صنع السلع التي انتجها المشروع (أجور الأيدي العاملة ، تكاليف القسوى المبركة ، نفقات الصيانة ... الخ) من ناحية أخرى .

والنسبة لمشروعات الخدمات (كالبنوك وشركات التأمين ... الخ) فإن الأرباح الاجمالية العادية تتحدد طبقا لحساب الإيراد بالفرق بين مجموع المبالغ المحصلة مقابل تأدية الخدمات التي تقوم بها من ناحية ومجموع المصروفات التي تحملتها في سبيل تأدية هذه الخدمات من ناحية أخرى .

ومصفة عامة فإنه يقصد بالربح الاجمالي ، الفرق بين صافي قيمة المبيعات من ناحية وبين تكلفة هذه المبيعات من ناحية أخرى (١) ، وهو الربح الذي ينتج من عمليات الاستغلال العادية وهي تلك العمليات التي تدخل في نطاق النشاط الأصلي للمنشأة ، فهي تمثل غرض الشركة العادية ، وتختلف طبيعة هذه العمليات من نشاط إلى آخر كما يختلف مضمون الأرباح الناتجة عنها من نشاط إلى آخر (٢) .

(١) صافي قيمة المبيعات = الفرق بين قيم فواتير المبيعات وبين جملة اشعارات مردودات المبيعات ، أما تكلفة المبيعات = تكلفة السلع أو البضائع أو الخدمات التي قدمت أثناء المدة + التخفيض في المخزون بين أول المدة وآخرها ، راجع : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ١٣٠ - ١٣١ .

(٢) راجع : د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ، ص ٢٤ وما بعده .

ونكرر ما ذكرناه حالا فيما يتعلق بعدم اخذ المشرع
المصرى بنظرية حساب الاستغلال وحدها في تحديد
الربح الخاضع للضريبة حيث أن الربح في مفهوم هذه
النظرية هو ناتج عمليات الاستغلال العادي وحده وليس
المادة ٢٤ " يخضع للضريبة الربح الناتج من كافة العمليات
على اختلاف أنواعها ، كما أنه لم يأخذ بمفهوم نظرية
الموازاة وحدها في شأن هذا التحديد ، ذلك لأن الربح
في مفهوم هذه النظرية يمثل الفرق - بالزيادة بين فائض
أصول المنشأة على خصوصيتها بين بداية السنة ونهايتها
وهو مفهوم أوسع نطاقا منه في مفهوم حساب الاستغلال
وتطبيق هذا المفهوم الواسع على إطلاقه قد يؤدي إلى
سريان الضريبة على أرباح لم تحققها المنشأة فعلا ، فقد
تكون الزيادة في الأصول راجعة إلى ارتفاع في قيمة
الأصول لأسباب طارئة أو ظاهريية كارتفاع قيمة النقود
مثلا ، ومن هنا كان المشرع حريصا على أن تكون العمليات
المنتجة للربح قد تمت وفقا لما تقتضيه أحكام القانونين
الحالي .

ب- الإيرادات الفرعية والعرضية :

وهي الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة (المؤن)
نتيجة بعض العمليات التي لا تدخل في صميم نشاط المنشأة
الأصلي الذي يمثل غرضها وإن كانت ذات صلة غير مباشرة
به ، وتتعلق هذه الإيرادات بنشاط فرعي مؤقت أو طارئ
الأجل (استثمار في أوراق مالية مثلا) تقوم به المنشأة
لأمر متعلقة بنشاطها ، أو كنتيجة لفقد أو هلاك بعض
أصولها الخ .

وتدخل هذه الإيرادات في نطاق الضريبة بشرط أن تكون العطلات المنتجة لها ذات صلة - ولو غير مباشرة - بنشاط المنشأة (١) - . وجد به بالذکر أن الخسائر التي تصبب المنشأة بسبب هذه العطلات يجب أن تخصم من ومسا الضريبة ، وفيما يلي نذكر بعض هذه الإيرادات والسعي يغلب ظهورها في حسابات الأرباح والخسائر للمنشأة :

١ - التمهيزات التي تحصل عليها المنشأة :

وهي مبالغ تحصل عليها المنشأة من الأفراد أو الحكومة أو شركات التأمين أو غيرها ، وذلك بمناسبة مباشرتها لنشاطها ، ويمكن تقسيم هذه التمهيزات إلى قسمين :

أولهما : ما تحصل عليه المنشأة من تمهيزات بسبب فقد بعض أصولها أو تلفه أو الاستيلاء عليه ، وهذه تخضع للضريبة وفقا لنص المادة ١٧ من القانون الحالي . وثانيهما ما تحصل عليه المنشأة كتعميم لأضرار نتجت عن عدم تنفيذ العقود أو التأخير في تنفيذها ، أو المناقصة غير المشروعة للمنشأة ، أو تقليد علاماتها التجارية ... الخ ، وقد استقر الرأي لصالح الضرائب بشأنها على وجوب خصومها للضريبة وقد جاء في هذه التعليمات (٢) : ولما كان مقدار التعميم القضائي من أضرار لحقت بالمشروع يعتبر إيرادات له نشأ

(١) راجع: د. عاطف صدقي - المرجع السابق ص ٢٤١
د. حسن كمال ص ١٣٣ ، د. زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٢١٧ وما بعدها .

(٢) التعليمات الضريبية رقم ٢٣ الصادرة في ١١/٢٣ / ١٩٥٩ بشأن المادة ٣٩ من القانون ١٩٢٩/١٤ والتي تقابل المادة ٢٤ من القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م .

بسبب أعمال ترتبط بمباشرة النشاط ، واذ ثار خلاف بشأن السنة المالية التي يدخل هذا التمييز ضمن إيراداتها الخاضعة للضريبة ، وهل هي السنة التي استحق عنها أو السنة التي حصل عليها ؟ فقد استقر رأي المصلحة على اعتبار هذا التمييز إيرادا في السنة التي يتم فيها الحصول عليه ، لأنه لا يعتبر إيرادا الا بتحصيله ، وهذه الواقعة هي التي تستوجب القيد في الدفاتر ومن ثم يعتبر ربحا محققا يخضع للضريبة في سنة التحصيل .

٢ - المنح والاعانات التي تحصل عليها المنشأة :

يذهب رأي الى أن هذه المنح والاعانات تد عمل في رءاء الضريبة أيا كان شكلها أو تسميتها أو الجهات المانحة لها (هيئات عامة وخاصة) وذلك بشرط أن تكون متصلة بنشاط المنشأة وأن يكون حق المنشأة قد ثبت فيها بصفة قطعية ، ويرجع ادغال هذه المبالغ في رءاء الضريبة الى أنها تزيد من فائض المنشأة (١) . الا أن رأيا آخر - نرجعه - يذهب الى تقسيم هذه المنح والاعانات الى قسمين : أولهما : تلك التي تحصل عليها المنشأة بصفة منتظمة لمساعدتها على الانتاج وتشجيعها على منافسة السلع الاجنبية (اعانات الانتاج والتصدير) وهذه الاعانات يجب أن تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعد ضمها الى رءاء هذه الضريبة

(١) راجع في هذا الرأي د . حسين خلاف الوجيز في تشريع الضرائب المصرية ، القاهرة ١٩٥٢ ، ص ٢٦٥ ، د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ، ص ٢٤٢ ، د . محمد حسن الجزيري ، ص ١١٠ .

وثانيهما : تتعلق بإعانات سد العجز التمويلي (مجسز
الموارد من الاستعدادات) والتي تقدمها وزارة المالية
لبعض الجهات ، وهذه الإعانات تخرج من نطاق ومساء
الضريبة ولا تخضع لها . (١)

٢ - تحصيل ديون معدومة في مدد تجارية سابقة :

والدين الذي يعدم فعلا يعد من أهم أنواع الخسائر
التي تتعرض لها المنشأة ، حيث أنه يؤدي إلى انقراض
الربح العائلي في المدد التجارية التي تحطت به ، فإن
حدث وحصلت المنشأة ديونا سبق اعتباره معدوماً (في مدد
سابقة) ، فإن ذلك يمثل زيادة في الأرباح التي نتجت
من مبادرتها لنشاطها الأصلي ، وبالتالي يجب ضمه إلى
رأس المال الضريبة باعتباره من الأرباح المكتسبة حتى لو فسر
الدين المعدوم ، والذي تم تحصيله فيما بعد من الأرباح
الرأسمالية (٢) .

(١) راجع في ذلك : د . حسن كمال ، المرجع السابق
ص ١٣٦ .

(٢) وقد ذهبت التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب إلى
تأكيد وجهة النظر هذه حيث أنها اعتبرت أن الديون
المعدومة لا تعتبر من التكاليف إلا في السنة التي
يثبت فيها بالدليل القاطع تحقق انعدامها ، ولكن
ما يحصل منها يضاف إلى الأرباح في سنة المحاسبة
(تعليمات رقم ٦) .

٤ - إيرادات الاستثمارات :

فمثلا قد تستثمر المنشأة بعض أموالها في الحصول على سندات تنتج فوائد ، كما قد تؤجر ما تملكه من منشآت أو عقارات وتحصل من ذلك على أرباح ، وهذه الإيرادات تخضع بمقتضى عامة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مادامت ناتجة من أصول مدرجة ضمن ممتلكات المنشأة .

ولكن هذه الإيرادات تخضع للضريبة على إيرادات القوم المنقولة كما تخضع كذلك للضريبة على الإيرادات المقار (المبانى أو الأطنان) . وحتى لا يحدث الازدواج الضريبي فقد نص المشرع في القانون الحالي (٢٦ م) على استبعاد ٩٠ ٪ من هذه الإيرادات من داء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية واعتبار الـ ١٠ ٪ الباقية مقابل المصروفات التي تحملها المنشأة نتيجة لتملكها الأصول التي انتجت هذه الإيرادات . (١)

وقد يحدث أن تشتري الشركة أو المنشأة أسهما أو سندات لها بأقل من قيمتها الاسمية ، وهنا ثار الخلاف حول مدى سريان الضريبة على الفرق بين القيمة الاسمية للأسهم أو السندات وبين شراء المنشأة لها : وقد ذهبت مصلحة الضرائب الى وجوب خضوع هذا الفرق للضريبة مستندة في ذلك الى أن هذا الفرق يمثل ربحا للشركة .

(١) راجع التنظيمات الضريبية لمصلحة الضرائب رقم : ٢ الصادرة في ٢٥ / ٤ / ٦٧ بشأن كيفية تحديد صافي ربح الاستغلال التجاري والصناعي البحث وكذلك التعليمات الصادرة في ١٨ / ٨ / ٥٩ رقم ٢ بشأن خصم ٩٠ ٪ من أجمالي الإيرادات وليس من صافيها على أن يستبعد من حساب الأرباح والخسائر جميع المصروفات المتعلقة باستثمار واستغلال هذه الأموال

ويذهب رأى آخر فى الفقه الى عدم اخضاع هذا الفرق للضريبة مستندين فى ذلك فيما يتعلق بالأسهم - الى أن الساهم خلافا لحامل السند هو شريك فى الشركة وليس دائنا لها ، كما أن شراء الشركة لبعض أسهمها بأقل من قيمتها الاسمية لا يحقق لها ربحا مائلا. ولكن اذا قامت الشركة بإعادة بيع هذه الأسهم التى اشترتها بربح أكبر مما اشترتها به ، فإن الفرق فى هذه الحالة يحسده ربحا عائدا للضريبة . (١)

جـ - الأرباح الرأسمالية :

وهى الأرباح التى تنجم من العمليات والتصرفات المتعلقة برأس مال المنشأة . وقد نصت المادة ١٧ صراحة على أن الضريبة تسرى على الأرباح الناتجة من البيع أو الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من الأصول الثابتة سواء تم ذلك أثناء حياة المنشأة أو عند انقضاءها ، وكذلك تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من إعادة تقييم هذه الأصول الا اذا تم ذلك بمناسبة تحويل المنشأة الفردية او شركة الأشخاص الى شركة من شركات المساهمة . ويتقضى فهم ذلك بعض التفصيل :

فيما يتعلق بالأرباح الناتجة من بيع أو هلاك أو الاستيلاء

على الأصول الثابتة : فإن الزيادة فى ثمن البيع للأصل من القيمة الدفترية له (بعد استبعاد الاهلاك السابق اعتمادا بمعرفة مأبوية الضرائب المختصة) تعتبر ربحا رأسماليا يدخل فى ربحا الضريبة . وقد ذهبت احكام القضاء الى أنه لا يمكن الاحتجاج هنا أن الأصل قد تم استبداله بأخر يفرق ثمنه ثمن بيع الأصل الأول (٢) . كما يدخل فى

(١) راجع : د . عاطف صدقى ، المرجع السابق ، ص ٢٤١

(٢) حكم محكمة مصر المختلطة الصادر فى ١٩٤٨ / ٨ / ٤

وما الضريبة . في الأرباح الناتجة من التعميمات المدفوعة من الهلاك أو الاستيلاء على الأصول الثابتة . ولقد سبق أن ذكرنا (ونحن نستعرض نطاق الضريبة) أنه إذا استخدم الثمن أو التعميمات في شراء أصول رأسمالية جديدة تؤدي إلى زيادة الإنتاج وتحسينه خلال نفس السنة التي تم بها البيع أو الحصول على التعميمات أو خلال السنتين الماليتين لانتهاج هذه السنة ، فإن قيمة الضريبة المقدرة تستنزل من الضريبة المستحقة على الممول عن السنة أو السنوات التالية للبيع أو للاستبدال بشرط اسكان الممول لدفاتر منتظمة على النحو المحدد قانوناً . (١)

وفيما يتعلق بالأرباح الرأسمالية الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشأة : فإن هذه الأرباح لم تكن خاضعة للضريبة في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ٣٩ أو في ظل القانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ ، وقد ذهب الفقه في تبرير ذلك إلى أن قيام المنشأة بإعادة تقييم أصولها لا يظهر مركزها المالي الحقيقي وظهور زيادة في قيمة هذه الأصول عما كانت عليه فإن هذه الزيادة لا تمثل ربحاً محققاً ، فهي لا تعد وأن تكون مجرد زيادة حسابية

(١) يرجع إخضاع الأرباح في حالة بيع الأصول السيئة إلى الفرض من تلك المنشأة لها هو أن تستخدمها في تحقيق أغراض النشاط التي وجدت من أجله وليس الاتجار فيها والتصرف عن طريق البيع بالمعنى المذكور يشمل التصرف في الأصول المادية كالعقارات والآلات والقيم المنقولة ، ويشمل كذلك التصرف في أصولها المعنوية كشهرة المحل مثلاً لأن الشهرة هي أصل من أصول المنشأة ، وإن كانت لا تظهر في ميزانيتها إلا عند التنازل عنها راجع : د . د . حسين خلاف ، المرجع السابق ، ص

أوراقية لا تخضع بالتالى للضريبة^(١). أما فى ظل القانون
الحالى ، فإنه يجب التفريق بين حالات ثلاث لهذه الأرباح
الحالة الأولى : الأرباح الناتجة من إعادة تقييم الأصول
بقصد اظهار القيمة الحقيقية للمنشأة ، وهذه لا تخضع
للضريبة على أساس أنها ليست أرباحاً نهائية بل مجرد
زيادة حسابية أوراقية .

الحالة الثانية : الأرباح الناتجة من إعادة التقييم بقصد
تغيير الشكل القانونى للمنشأة ، وهذه تخضع للضريبة على
أساس أنها ناتجة عن تصرف قانونى - وينص القانون (١٢م
ف ٣) - يستثنى من الخضوع للضريبة فى هذه الحالة
إذا نشأت الأرباح من إعادة التقييم بمناسبة تقديم المنشأة
كحصة مبنية للأسهام فى رأس مال شركة مساهمة أو عند
ادماجها فى شركة مساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة
العينية أو صاحب المنشأة أو الشركة (بحسب الأحوال)
فى الأسهم المقابلة لأنصبتهم مدة خمس سنوات ، وذلك
حتى تتحقق الحكمة من هذا الاعفاء والتى تتمثل فى إثبات
جدية التصرف .

الحالة الثالثة : الأرباح الناتجة من إعادة التقييم بمناسبة
تحويل المنشأة الى شركة مساهمة ، وهذه لا تخضع للضريبة
ينص الفقرة الرابعة من المادة ١٧ سالف الذكر ، دون
اشتراط عدم التصرف لمدة معينة .

وبعد أن انتهينا من بيان مختلف العمليات المنتجة
للأرباح والمكونة للبطاق المعدد لها* الضريبة ، يحسن
إهداء الملاحظات التالية :

(١) د . عاطف صدقى ، المرجع السابق ، ص ٢٥٢ .

- ١ - ان كل ما يشترط حتى تدخل هذه الأرباح فى وراء الضريبة ، هو أن تكون قد تحققت المنشأة بمناسبة نشاطها التجارى والصناعى وذلك خلال فترة السنة (على النحو الذى سنوضحه فيما بعد) ، ولا يشترط أن تكون هذه الأرباح قد قبضت أو حصلت فعلا .
- ٢ - ليس بشرط أن تكون هذه الأرباح نقدية ، فيكفى أن تكون قابلة للتقدير النقدى .
- ٣ - لا يشترط أن يكون الربح مشروفا حتى يدخل فى وراء الضريبة ، فالأرباح الناتجة من البيع بأكثر من التكلفة الجبرية - مثلا - تنضم للضريبة .

ثانيا : سلبية الضريبة :

وقد سبق أن أشرنا الى مبدأ السلبية ونحن نتحدث من خصائص هذه الضريبة ، وذكرنا أنه وفقا لنص المادة ٢٣ من القانون الحالى : " تحدد الضريبة سلبيا " على أساس الربح الصافى خلال السنة السابقة أو فى فترة الاثنى عشر شهرا التى اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال .

وإذا كانت الوحدة أو العدى الزمنى الذى تتحدد على أساسه الأرباح الخاضعة للضريبة هو سنة كاملة وهذا يستتبع - كما ذكرنا - الأخذ بمبدأ استقلال السنوات المالية ، الا أن المشرع خرج على هذه القاعدة وذلك المبدأ فى حالات أهمها : حالة توقف المنشأة أو التنازل عنها ، وحالة بد " النشاط ، وحالة المصرة أو العمولة العارضة وحالة الخسارة ، وأخيرا حالة الأرباح الناتجة من صفقة واحدة " .

وقد رفض القضاء في أحكام متعددة^(١) لكل من الممول ولمصلحة المرافع المخرج على هذه القاعدة ، وذلك سواءً بتحدد بدفعة ضريبة تقل أو تزيد عن اثني عشر شهراً .

وإذا كانت الاستثناءات السابقة كرهاً على مبدأ السنية ، هي استثناءات تشريعية ، أي أن يريد لها كسنان صراحة بنصوص القانون^(٢) ، فإن هناك حالات أخرى ، جرى

(١) * انظر محكمة استئناف مصر في ٢٤/٣/٤٩ ، واستئناف الاسكندرية في ٨/٢/٥١ ، ومحكمة النقض في ٤/٣/٥٤ ، أشار إلى هذه الأحكام د . احمد عيسى في ضريبة الارباح التجارية والضريبة (مصدر الاستغناء والبيان - دراسة مقارنة) القاهرة ، ٥٨ ، رسالة دكتوراه - ص ١٦٤ - ١٦٥ .

(٢) * نصت المادة ٢٩ من القانون الحالي على أنه " إذا توقفت المنشأة من العمل الذي تؤدي الضريبة على ارباحه توقفًا كاملاً أو جزئياً ، تقوض الضريبة على ارباح العملية حتى التاريخ الذي توقفت من العمل فيه والتوقف الجزئي يعني انتهاء الممول لبعض اوجه النشاط من الفروع التي يزاول فيها نشاطه وإذا توقفت المنشأة بسبب حاجة صاحبها ، أو إذا تفرغ صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالأخطار من التوقف ، يلتزم بوقفه بالأخطار من التوقف خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ وقفه مع التقدم بالأقوال خلال تسعون يوماً من هذا التاريخ .

* ونصت المادة ٣٠ على أنه يسرى على التنازل عن كل أو بعض المنشأة فيما يتعلق بتسوية الضريبة حكم التوقف من العمل وتطبق عليه أحكام المادة ٢٩ من هذا القانون .

* ونصت المادة ٢٥ على خصم الخسارة المتحققة في إحدى السنوات من ارباح السنة التالية وحتى السنة الخامسة .

* ونصت المادة ١٣ على سريان الضريبة على صافى الارباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجارى وصناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة .

* ونصت المادة ٢/١٥ على سريان الضريبة على كل مبلغ يدفع لى شخص طبيعي أو معنوي على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفعة من عمل عارض لا يتصل بمباشرة مهنته .

العمل امعالا لحكم المنطق ، وتذليلا للصعوبات العملية على أن يؤخذ فيها بمدى زمنى أقل أو أكثر من اثني عشر شهرا ومن أهم هذه الحالات تلك التى تتعلق ببعض المنشآت التى تقوم بتنفيذ عمليات طويلة الأجل تطول لسنوات قبل أن تتمكن من تحديد أرباحها الصافية ، ومثال ذلك أعمال المقاولات .

وقد أثارَت هذه الأعمال جدلا بشأن مدى التزامها بمقاعدة السنتية وعلى وجه الخصوص فى مدى التزام هذه المنشآت بتقديم الاقرار السنوى من الضريبة :

١ - فذهب رأى الى أن هذه الأعمال تعتبر كلا واحدا لا يجزأ ولا تستطيع المنشأة أن تحدد ربحها أو خسارتها الا بعد الانتهاء من تنفيذها ، ومن ثم يجب أرجاء المطالبة بتقديم الاقرار الى أن يتم هذا التنفيذ .

٢ - وذهب رأى آخر الى أن ربط الضريبة فى هذه الحالة يجب أن يكون سنويا بعد أن يقدم الاقرار السنوى وجوبا من المنشآت القائمة بهذه الأعمال حيث أن هذا الاقرار يمكن تقديمه سنويا من نتيجة الجزء الذى ينفذ من الأعمال فى كل سنة ذلك أن أرجاء عمليات المقاولات انما تتحقق سنويا بمقدار ما تنفذه كل سنة ، ومن ثم فلا داعى لأرجاء ربط الضريبة حتى تنتهى العملية .

٣ - كما يذهب رأى وسط فى محاولة للتوفيق بين الرأيين السابقين الى القول بأن تربط الضريبة سنويا على أساس ان تقوم المنشآت القائمة بهذه الأعمال بتقديم اقرار سنوى يتضمن نتيجة الاعمال التى تم

تنفيذها خلال كل سنة على حدة ، وبعد التنفيذ النهائي للمصلحة توزع جلة الأرباح المحققة على السدوات التي استغرقتها عملية التنفيذ وذلك بالتساوي بينها وبأجزاء ما يقتضيه هذا التوزيع من تعديل في الضريبة العروطة ، فإذا كانت النتيجة النهائية هي خسارة للمنشأة حق لها أن تسترد جميع ما دفعت من ضرائب سدوية .

ونرى أن الرأي الأول أقرب إلى المنطق ولا يتعارض مع مبدأ الاستحقاق^(١) الذي سبق أن ذكرناه عند تناولنا لمصالح الضريبة ، ويحسن أن يأتي الشرع بنسج صريح يعالج فيه هذه الحالات محل الخلاف .

ثالثاً : التكاليف والأعباء واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية

سبق أن ذكرنا أن وعاء الضريبة التي نحن بصدد ها يمثل في الأرباح الصافية المحققة خلال العام ، وذلك بمعنى وجوب خصم كل ما أنفق أو ما تحمله الممول من أعباء في سبيل حصوله على هذه الأرباح .

وفي هذا الشأن ورد نص المادة ٢٤ من القانون الحالي^(٢) مقررًا العمليات على اختلاف أنواعها طبقاً لأحكام هذا القانون وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص :

(١) راجع : د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ص ٢١٥-٢١٦

(٢) يقابل هذا النص في القانون ١٤ لسنة ١٩٤٩ :

نص المادة ٣٩ .

- ١ - قيمة ايجار العقارات التي تشغلها المنشأة سواء كانت مملوكة أو مستأجرة وفي الحالة الأولى تكون العبرة بالايجار الذي أخذ أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية ، فإذا لم تكن القيمة قد ربطت فتكون القيمة على أساس ايجار المثل .
- ٢ - الاستهلاكات الحقيقية : التي حصلت في داليرة مابجوز عليه العمل عادة طبقا للمخرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .
- ٣ - ٢٥٪ من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة : التي تفتريها المنشأة لاستخدامها في الانتاج وذلك طبقا بالاضافة الى الاستهلاكات المنصوص عليها بالققرة السابقة ، وبحسب الاستهلاك الاضافي اعتبارا من تاريخ الاستخدام في الانتاج ولمرة واحدة ونشروط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقا لحكم المادة ٣٦ من هذا القانون .
- ٤ - الضرائب التي تدفعها المنشأة : ماعدا الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي تؤدبها طبقا لهذا القانون .
- ٥ - أ - التبرعات المدفوعة للحكومات ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة أيا كان مقدارها .
ب - التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي بما لا يجاوز ٧٪ من الربح السنوي الصافي

للمنشأة ، ولا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات
من رهاية ضريبة أخرى .

٦ - المخصصات المعدة لمواجهة الخسائر : أو أرباحها
مالية مؤكدة الحدوث وفير محددة المقدار بشرط
أن تكون المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة ، وأن
تستعمل في الغرض الذي خصصت من أجله .
وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة
المخصصات السنوية على ٥ ٪ من الربح السنوي
الصافي للمنشأة .

أما المبالغ التي تأخذها المنشأة من أرباحها
لتغطية الاحتياطيات على اختلاف أنواعها والتي
تعد لتغطية خسارة محتملة أو لمنح العاملين
مكافآت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر في
السنة فلا تخصم من مجموع الأرباح التي تسرى
عليها الضريبة .

٧ - أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة
لصالح العاملين ولصالحه والتي يتم أدائها
للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية أو الهيئة
العامة للتأمين والمعاشات .

٨ - المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها
أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير
أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء كانت منشأة
طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٤٤
لسنة ١٩٧٥ أو القانون رقم ٦٤ لسنة ٨٠ بشأن
اتظمة التأمين الاجتماعي الخاص بالهدية أو كانت

منشأة طبقا لنظام له لائحة او شروط خاصة وذلك
بما لا يجاوز ٢٠ ٪ من مجموع مرتبات واجور العاملين
بها .

وعلى هذا النص يمكن ايراد الملاحظات التالية :

أ - يرود التكليف واجبة الخصم على سبيل المثال وليس
الحصر : صيد وذلك واضحا من عبارة النص " يحدد
خصم جميع التكليف وعلى الأخص " ، وهذا يعنى
ان ما ذكر هو اهم التكليف واجبة الخصم من وجهة
نظر المشرع الضريبي .

ب - تطلب المشرع توافر شروط معينة في بعض التكليف
حتى تخصم من رعاء الضريبة (مثال ذلك ضرورة
اساك دفاتر منتظمة ، الالتزام بحد أقصى معين ..)
وكذلك النص على عدم جواز خصم مبالغ معينة من رعاء
الضريبة وهى " المبالغ التى تاخذها المنشأة من
ارباحها لتغطية الاحتياطات على اختلاف انواعها
والتي تعد لتغطية خسارة محتملة او لنجح العاملين
مكافأة تزيد في مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر
في السنة " .

ج - لم يأت المشرع صراحة بفهوم محدد للتكليف واجبة
الخصم او للاستعمالات التى لا تخصم (١) ، واذا كان

(١) في بعض الاحيان يصعب وضع حد فاصل بين ما يعتبر
تكليفا او استعمالا للدخل ، حيث ان كل منهما
مبلغا يطق : فاذا فرضنا ان وكيل العمولة لشركات
الاعلان يمتد عمل سيارة ، فهل تعتبر مصروفات
السيارة (من وقود واستهلاك واحرة للسائق) تكليفا
على دخله او استعمالا له ؟

راجع د . محمد حسن الجزيرى ، المرجع السابق
ص ١٢٨ .

الفقه يتفق في مجموعه على أن التكاليف هي التي لا يتحقق الدخل قبل انفاقها بعكس الاستعمالات التي لا تتحقق الا بعد تحقق الدخل ، فـان الخلاف والجدل قد اثير بشأن تحديد مفهوم التكاليف .

فيذهب البعض الى أن التكاليف تتحمل في المبالغ اللازمة للحصول على الربح والمحافظة عليه (١) وقد اتخذت بذلك بعض احكام القضاء المصري ومثال ذلك حكم محكمة استئناف القاهرة الصادر في ٣١/١/٥٣ والذي قضى بأن " ما يعد تكليفا واجب الخصم من الإيرادات يجب أن يثبت أنه انفق في سبيل انتاج الإيرادات مباشرة وصرف بالقدر اللازم لتحقيق الارباح دين أن يكون مشوبا بالمبالاة او الاسراف ، لأنه لو اتصف بذلك لكان استعمالا للأرباح وليس تكليفا عليها (٢) .

ويرى البعض الآخر (٣) أن التكاليف واجبة الخصم تتضمن كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة وتنفق في سبيل مصلحتها العامة حتى ولو لم تكن تلك النفقة قصد وجهت مباشرة لغرض الحصول على الدخل أو المحافظة عليه .

وواضح أن الرأي الأول يضيّق من مفهوم التكاليف واجبة الخصم بينما يتسع هذا المفهوم - وفقا للرأي الثاني - ليشمل كل ما أنفق على المنشأة بقصد تحقيق نفع لها

(١) الأستاذ حبيب المصري : ضرائب الدخل في مصر ص ٤٨٢

(٢) الأستاذ محمد وجدى عبد الصمد : قضاء الضرائب ١٩٧٠ ، واشهر الى امثلة اخرى في د . حسن كمال - مرجعه السابق ، ص ١٤١ .

(٣) انظر على سبيل المثال د . محمد عبد المنعم الجمال - الضرائب والمجتمع الاشتراكي العربي - ص ٢٨٨ .

أو زيادة أرباحها أو المحافظة عليها .

والى موقف وسط بين الرأيين السابقين يتجه فريق ثالث (١) الى ان التكاليف واجبة الخصم تشمل جميع المبالغ التى يرجع الأصل فيها مباشرة وعادة الى مزاوله الحرفة او المهنة ، وتكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بنشاط المنشأة التجارية والصناعية .

والواقع أن موضوع التكاليف كثيرا ما يكون محل نزاع بين مصلحة الضرائب من ناحية والممولين من ناحية أخرى حيث أن صالح الادارة يقتضى عدم المبالغة فى تقدير التكاليف واجبة الخصم ، بينما يكون العكس هو مناط مصلحة الممولين ، وعلى أية حال ، وبصفة عامة فان الفقه والقضاء فى مجموعهما قد استقرا على أن تكاليف الصيانة والاستغلال ونفقات الاستهلاك ، تعد من أوضح الأمثلة على المبالغ واجبة الخصم من الإيراد الاجمالى ، وفى الحالات التى تفرض فيها ضرائب الدخل على الدخل الصافى (٢) .

وفيما يتعلق بالتكاليف واجبة الخصم من وراء الضريبة التى نحن بصددها ، فإنه يجب توافر شروط معينة نوضحها فى الفقرة التالية :

(١) د . حسين خلاف ، المرجع السابق ، ص ٢٨٩ .

(٢) راجع مفهوم هذه التكاليف تفصيلا فى : مبادئ علم المالية العامة للدكتور زين العابدين ناصـر المرجع السابق ، ص ١٤٥ وما بعدها .

٤- الشروط الواجب توافرها في التكاليف واجبة الخصم :

١ - وجوب ارتباط النفقة أو العبء بنشاط المنشأة التجارية أو الصناعي . وعلى ذلك فإن المصروفات الخاصة بماحب المنشأة أو بعض الشركاء المتضامنين في سبيل تحقيق مصلحتهم الخاصة (غذاة / ملابس علاج) تعد من قبيل الاستعمالات التي لا تخصم من راء الضريبة .

٢ - ضرورة كون التكاليف من قبيل نفقات الاستغلال العادية وليست من قبيل المصروفات الرأسمة التي يقصد بهذه الأخيرة تلك المبالغ التي تنفق بفرض الحصول على أصول جديدة للمنشأة (خلافا للمضايغ) ، أو بقصد زيادة القوة الانتاجية للأصول القديمة ، ولما كان نفع هذه المصروفات يمتد الى عدد من السنوات التالية ، فإنه من الطبيعي ألا يحمل حساب السنة التي تم فيها الانفاق بهجة هذه المصروفات الرأسمالية ، وانما يجب أن توزع على هذه السنوات التي يمتد اليها نفعها ويخصم كل سنة قسط استهلاك عبارة من الحصة السنوية من هذه النفقات (١) .

٣ - ارتباط التكاليف أو الأعباء بالسنة الضريبية : وذلك تطبيقا لمبدأى السنوية واستقلال السنوات الضريبية وعلى ذلك فإن النفقات المتعلقة بهرج محقق فى سنوات سابقة أو لاحقة تعد من التكاليف واجبة

(١) من امثلة النفقات الرأسمة الية : المبالغ المدفوعة فى شراء العقارات أو الآلات الخاصة بأداء النشاط التجاري أو الصناعي . ومن امثلة النفقات العادية للاستغلال : مصاريف الصيانة .

(١)
الخصم .

٤ - ضرورة أن تكون التكاليف مؤكدة وحقيقية (ثبتت الواقعة المنشأة للمصرف) : ومن ثم فلا يجوز خصم التكاليف محتملة الوقوع مستقبلاً ومن ذلك الاحتياطيات والخسومات التي تعد لتدعيم المركز المالي للمنشأة أو لمقابلة خسائر محتملة الوقوع وقد نص المشرع على ذلك صراحة في الفقرة ٨ من المادة ٢٤ سالفه الذكر ، ولقد استهدف المشرع من ذلك مكافحة أى محاولة للتهرب من أداء الضريبة أو التخفيف من أرباحها (٢)

٥ - ضرورة عدم المبالغة في التكاليف : بمعنى أن تكون المبالغ المدفوعة معقولة ولا تشكل اسرافاً أو تهديراً لا تبرره الظروف . وقد أكد ذلك المعنى حكم محكمة استئناف القاهرة الذي أشرنا إليه حيث جاء به : " لا جدال في أن النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل تحقيق الأرباح يتمين استبعادها من الإيرادات قبل الوصول إلى مقدار الربح الخاضع

(١) ولكن المشرع - كما ذكرنا - قد خرج على مبدأ استقلال السنوات الضريبية منذ ما ورد في نص المادة ٢٥ من القانون الحالي جواز ترحيل الخسائر المتعلقة بسنة ما إلى سنة أو سنوات تالية .

(٢) جدير بالذكر - في هذا المجال - أن العبرة ليست بالتسعة التي تطلق على المبالغ المخصصة ولكن العبرة بطبيعة هذه المبالغ فإن كانت تمثل خسارة أو نقصاً وقع بالفعل مثل : نفقات الاستهلاك وجب خصمها - وإن كانت تمثل خسائر أو أرباحاً محتملة الحدوث مثل : الاحتياطيات أو المخصصات المختلفة فإنها لا تخصم .

للضريبة ، إنما يجب أن تكون مصروفاته إيرادية
وأن تستخدم في إنتاج الإيرادات والأرباح بصفة
مباشرة ، وذلك يمكن المصروفات الرأسمالية التي
تصرف في سبيل زيادة رأس المال ، أو في سبيل
زيادة المقدرة الانتاجية مما لدى المنشأة من
أصول قديمة .

والواقع أن تقدير المبالغة في التكاليف أمر يقدره
المأمور القائم بالفحص ويتخذ قراره بشأنه مراعيًا في ذلك
كافة الظروف والتفسيرات التي يقدمها الممول وما جرى
عليه العمل والتطبيق .

٥- أنواع التكاليف واجبة الخصم وفقًا لنص المادة ٢٤ سالفه الذكر :

١ - الإيجارات :

وهي الإيجارات المتعلقة بجميع الأماكن التي تزاوَل
فيها المنشأة نشاطها أو تكون لازمة لإدارة هذه
المنشأة أيًا كانت طبيعة استغلال هذه الأماكن
(معارض / مخازن / جراجات / مصانع / إدارات /
..... الخ) .

ولما كان إيراد العقار " القيمة الإيجارية " يخضع
أساسًا للضريبة العقارية على المبنى ، فإن خصم
هذا الإيراد من وراء الضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية يؤدي إلى تلافى وقوع الازدواج للضريبي
ورغبة في تحقيق العدالة الضريبية بين الممول
المستأجر للعقار (الذي يستخدم في النشاط)
وبين الممول المالك للعقار الذي يشغله لممارسة

١٧٨- نشاطه ، فإن المشروع قد قرر دعم قيمة الايجار
الفعلي المدفوع في حالة الاستحجار ودعم القيمة
الاجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة العقارية
على المأني في حالة الطلقة .

كما دعم قيمة الايجارات التي تدفعها المنشأة
نتيجة لاستحجار بعض الآلات المستخدمة في النشاط
ولو أن النص لم يقرر ذلك صراحة . (١)

٢ - قيمة الاستهلاكات الحقيقية :

ويقصد بها المبالغ التي تخصصها المنشأة لمواجهة
ما تتعرض له أصولها من نقص في قيمتها الاقتصادية
نتيجة تناقص قوتها الانتاجية سنة بعد أخرى ، سواء
بسبب الاستعمال أو مضي الزمن (استهلاك مادي)
أو بسبب ظهور آلات حديثة ذات طاقة انتاجية أكبر
من طاقة الآلات التي لديها (استهلاك فني) ،
ولمواجهة هذه الاستهلاكات ، وضمانا لاستمرار
المنشآت في نشاطها بإحلال أصول جديدة ، جرت
العادة على تخصيص جزء من الأرباح السنوية لذلك
الغرض . ولما كان هذا الجزء من الأرباح والذي
تم تجنبه لمواجهة الاستهلاك يمثل في الواقع
مواجهة للخسارة الحقيقية التي تصيب الأصول ، فإن
المشروع قد نص على اعتباره من التكاليف اللازمة
للحصول على الربح وللحفاظة عليه ، ومن ثم لزم
خصمه من رها الضريبة .

(١) راجع : د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ،

ويشترط المشروع لاجراء خصم مقابل الاستهلاكات أن تكون هذه الأخيرة حقيقية (أى مقابل خسارة مؤكدة لحقت بأصول المنشأة نتيجة للاستعمال أو مضى الزمن أو ظهور مخترعات جديدة ... الخ) .

ووفقا لتعليمات مصلحة الضرائب يجوز أن تجسرى الاستهلاكات على أساس القسط الثابت أو المتناقص ، وتحدد الاستهلاكات على أساس النسب التي وضعتها المصلحة للاسترشاد بها مع مع جواز زيادتها إذا ثبت تشغييل الأصول الثابتة أكثر من ساعات العمل المعتادة . (١)

يجرى الاستهلاك على أساس : ثمن شراء الأصل + كافة المبالغ التي تحمطها المنشأة لضمان وجود ذلك الأصل (تكاليف النقل والتأمين ... الخ) ، وتقدر مدة معينة لبقاء كل أصل من أصول المنشأة ثم توزع قيمة هذا الأصل على المدة المقدرة لعلاحيته . (٢)

(١) سمحت التعليمات الضريبية لمصلحة الضرائب رقم ٢٥ والمادة بتاريخ ١٦ / ١١ / ٦١ ، باحتساب استهلاك الآلات من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال ولو لم تستعمل فعلا وذلك أنه اعتبارا من ذلك التاريخ تتعرض تلك الآلات للنقص الفعلي في قيمتها نتيجة عامل الصدأ وغيره من عوامل التآكل التي تؤثر فيها بمرور الزمن .

(٢) الأصول المعرضة للاستهلاك قد تكون مادية كالمباني والآلات الصناعية . كما أنها قد تكون معنوية كبراءات الاختراع راجع : د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ، ص ٢٨٦ .

وفيما يتعلق بالآلات والمعدات الجديدة السعى
تشجيعها المنشأة لاستخدامها في الانتاج ، فقد قرر
القانون خصم نسبة (٢٥ ٪ من تكلفتها) من راء الضريبة
ولمرة واحدة فقط بشرط أن تكون لدى المنشأة حسابات
منتظمة ، وذلك بالإضافة الى الاستهلاكات العادية .

٣ - الضرائب التي تدفعها المنشأة :

قرر المشرع في البند الرابع من المادة ٢٤ اعتبار
جميع الضرائب التي تدفعها المنشأة كتكاليف واجبة الخصم
من راء الضريبة ، باستثناء ضريبة الأرباح التجارية
والصناعة التي تفرض وفق أحكام القانون .

والسبب الذي من أجله تم استثناء ضريبة الأرباح من
التكاليف واجبة الخصم يكمن في أنها تمثل حصة الدولة
في أرباح المنشآت المختلفة عندما تتحقق وبالتالي فلا تعد
ضمن الأمواً اللازم تحطها حتى يتولد هذا الربح . (١)

ولكن ورود النص عاماً ، علي معنى أن كل الضرائب
تعد بخاتمة تكاليف واجبة الخصم ماعدا ضريبة الأرباح ؟ .

ان استقراء آراء الفقه وأحكام القضاء يوضح أن الأمر
قد استقر علي أن الضرائب التي يجوز خصمها من راء
الضريبة (كتكاليف) تتمثل في الضرائب والرسوم الجمركية
ورسوم الانتاج ورسوم الدفعة على محركات المنشأة ، ورسوم
السيارات ويصفه عامة فأنها الضرائب التي تساهم في انتاج
الايادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعة .

(١) انظر: د . محمد حسن الجزيري ، المرجع السابق

وتعني يتعلق بالضرائب الأجنبية والتي يثبت أن المنشأة قد دفعتها من أرباحها في الخارج بسبب نشاطها التجارية أو الصناعي ، فقد أكدت أحكام القضاء وجوب خصمها من وراء الضريبة واعتبارها ضمن التكاليف . (١)

أما الضرائب التي لا يجوز خصمها ، وهي التي لا تشارك في إنتاج إيرادات النشاط ولا تتصل به ، فمن أمثلتها : الضرائب على التركات والضريبة العامة على الإيراد والضرائب التي تلغزم المنشأة بحجزها عند المنبع وتوريدها لصالح الضرائب (الضريبة على إيرادات القيم المنقولة والضريبة على المرتبات) (٢)

٤ - التبرعات والامانات :

وفقا للبند الخامس من المادة ٢٤ ، تعتبر التبرعات والامانات التي تدفعها المنشأة للغير ضمن التكاليف واجبة الخصم من وراء الضريبة ، ولكن التأمل في الفرض فقرنته ٢ ، ب يوضح لنا بأن سرمان هذا الحكم يرتبط بتحقيق الشروط الآتية .

- *** فيما يتعلق بالتبرعات المدفوعة للحكومة ووححدات الحكم المحلي والقطاع العام ، فإنها تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم أيما كان مقدار هذه التبرعات
- *** بالنسبة للتبرعات المدفوعة للمؤسسات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الحكومية فإنها لا تعد من التكاليف واجبة الخصم من وراء الضريبة إلا إذا كانت في حدود ٧٪ من الربح السنوي الصافي وليس أكثر من ذلك .

(١) حكم محكمة النقض الصادر بـ ٢٠/٦/٦٦ وراجع كذلك : محمد حسن الجزيري ، المرجع السابق ، ص ١٨٥ .

(٢) راجع : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ١٦١ .

** التبرع المقدم للأفراد ولغيره ما تقدم ذكره من هيئات
لا يجوز اعتباره من التكاليف واجبة الخصم .

** لا يجوز أن تدعم التبرعات السابقة من وراء أية
ضريبة نوصية أخرى .

٥ - المخصصات والمكافآت :

وتعرف المخصصات بأنها تحميل على الأرباح لمقابلة
أعمال أو خسائر وقعت بالفعل مثل خصص استهلاك الأصول
الثابتة ، أو لمقابلة أعمال أو خسائر ينتظر أن تتم مستقبلاً
ولكن قيمتها غير معروفة على وجه اليقين (مثلا مخصصات
الديون المشكوك في تحصيلها) . وهدف المنشأة من تكوين
هذه المخصصات يتمثل في إمكانية مواجهة الخسائر المتوقعة
حدوثها في المستقبل ويمكن التنبؤ بها عند إعداد حسابات
النتيجة، ومن ثم فإن هذه المخصصات تساهم في ضمان
استمرار نشاط الدائنة . وهذه المخصصات اعتبرها المشرع
ضمن التكاليف واجبة الخصم ولكن بشروط هي :

** أن تكون هذه المخصصات لخسائر أو أعمال مالية
مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار .

** يجب أن تكون هذه المخصصات قد تم قدها
بحسابات المنشأة .

** ضرورة استعمال هذه المخصصات في الغرض
التي جُهِت من أجله .

** لا يجوز - في جميع الأحوال - أن تزيد جملة

هذه المخصصات عن ٥٪ من الربح السنوي الصافي
للمنشأة . (١)

وقدما يتعلق بالمكافآت التي تمنح للعاملين بالمنشأة من الأرباح ، فإنها تعد من التكاليف واجبة الخصم بشروط ألا تتجاوز في مجموعها مرتب ثلاثة أشهر في السنة ، فإن تجاوزت ذلك فإن الزيادة لا تخص من رها الضريبة . ويراعى عند حساب قيمة المكافآت التي تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم ، أن تنسب الى مجموع المرتبات و علاوة الغلاء للمنشأة بجميع أقسامها وليس لكل قسم أو كل فرد على حده

٦ - الأساط التأمين الاجتماعي :

والمقررة لصالح العاملين والتي تدفع للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية أو الهيئة العامة للتأمين والمعاشات وتعد هذه الأساط ضمن التكاليف واجبة الخصم دون قيد أو شرط .

-
- (١) وفقا للقرار الوزاري رقم ٣٧٤ لسنة ٧٨ ، فإن المخصصات التي يجوز اعتبارها ضمن التكاليف واجبة الخصم (في ظل احكام القانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨) هي :
- المخصصات اللازمة لمواجهة مدينين اشهر افلاسهم
 - مخصص فروق مصاريف الدعاوى والقضايا المرفوعة على الممول او منه .
 - مخصص مواجهة تقلبات اسعار الذهب - بالنسبة لتجار المصوغات .
 - مخصص مواجهة تقلبات اسعار الاوراق المالية بالنسبة لتجارها .
 - مخصص مواجهة ارتفاع اسعار الصرف بالنسبة للمبوت التي لها حق التعامل في النقد الاجنبي .

٧ - المبالغ المستقطعة لحساب صداد على الطريق أو الادخار أو المعاش :

تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم من وراء الضريبة ولكن يشترط في هذه الحالة :

*** يجب ألا يجاوز المبلغ المستقطع نسبة ٢٠ ٪ من مجموع مرتبات وأجور العاطلين .

*** أن يكون للصندوق لائحة مستقلة ونظام مستقل .

*** أن تكون أموال النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص .

- التكاليف الأخرى واجبة الخصم ولم يتم ورودها في نص المادة ٢٤ :

ذكرنا أن ماورد في نص المادة ٢٤ من تكاليف واجبة الخصم كان على سهول المثال وليس الحصر ، وعلى ذلك فإنه توجد عدة تكاليف وأعباء أخرى واجبة الخصم ، نظرا لتوافر الشروط اللازمة لتحملها على الإيراد الخاضع للضريبة والتي من أهمها وجود علاقة وثيقة بين الحصول على هذا الإيراد ، ودفع تلك التكاليف ، ومن أهم هذه التكاليف :

* المرتبات والأجور - المشتريات - الاكراميات - العمولة الديون المعدومة - التعويضات والمصروفات القضائية - الفوائد المدينة - خسائر السرقة والاختلاس - نفقات السفر - لفرض تحقيق أعمال متصلة بنشاط المنشأة - نفقات السيارة المخصصة لأغراض المنشأة - أقساط التأمين على أصول المنشأة ضد الحريق أو الاختلاس وكذلك أقساط التأمين ضد حوادث العمل ونفقات الاعلان والتأسيس * وأخيرا بعض المصروفات

ضئيلة القيمة نسبيا مثل : الجريد والتلفراف والأدوات الكتابية الخ .

وسنقتصر على لغة من بيان المرتبات والأجور كواحد من أهم التكاليف واجبة الخصم رغم عدم ورودها بالنص .

تعتبر الأجور والمرتبات التي يتلقاها عمال وتستخدم المنشأة الخاضعة للضريبة التي نحن بصدد ها من التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الاجمالية وذلك أيا كانت صورها أو طريقة دفعها مادامت هذه الأجور والمرتبات تدفع إلى أشخاص تربطهم بالمنشأة رابطة التبعية وفقا لقوانين العمل .

يضاف إلى هذه المرتبات وبأخذ حكمها كتكاليف واجبة الخصم : المزايا العينية التي يستفيد بها العامل والأجور الإضافية من الزمن الإضافي الذي يقضيه العاملون في أداء نشاط المنشأة .

وليس لمصلحة الضرائب أن تتدخل في تحديد المرتب (١) والذي تقرر وفقا لعقود الاستخدام ، إلا إذا تبين لها وثبت أن هذا التحديد يتطوى على غش أو محاولة للتهرب من الضريبة .

(١) نص قانون العمل رقم ٩١ لسنة ٥٩ في مادته الثالثة على أن المقصود بالأجر عند تطبيق أحكام القانون هو كل ما يعطى للعامل لقاء عمله مهما كان نوعه مضافا إليه جميع العلاوات أيا كان نوعها وعلى الخاص ما يأتي :

- العمولة التي تعطى للطوافين والمندوبين الجوالين والممثلين التجاريين .
- الامتيازات العينية وكذلك العلاوات التي تصرف لهم بسبب فلا المعيشة والأعباء العائلية .
- كل منحة تعطى للعامل علاوة على الأجر

وإذا كان الموظف أو العامل الذى يُمنح المرتب أو الأجر من أقارب الممول أو صاحب المنشأة (وبالطبع ليس هناك ما يمنع ذلك) ، ففي هذه الحالة يكون للمصلحة أن تتدخل فى تحديد المرتب إذا كانت هناك شبة مفالة فى تحديده - ولها أن تترده الى أجر العثل ، ويكون لها دائما الحق فى التثبت من عدم صورة الأجر أو المرتب .

- وأخيرا ، تجدر الإشارة الى أن المشرع قد تسود حظر خصم بعض المبالغ من واء الضريبة ومن ناحية أخرى فإنه نص صراحة على وجوب خصم مبالغ أخرى من هذا الواء وذلك تفاديا لوقوع الازدواج الضريبى من جهة ولتقابلة الخسائر المرحلة من جهة أخرى .

١ - فيما يتعلق بالمبالغ التى حظر المشرع خصمها من واء الضريبة ، ورد النص عليها صراحة فى البند السادس من المادة ٢٤ ، وهى تشمل المبالغ التى تأخذها المنشأة من أرباحها لتغطية الاحتياطيات على اختلاف انواعها ، والتى تعد لتغطية خسارة محتملة او لمنح العاملين مكافآت تزيد فى مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر ، وقد سبق لنا تناول المكافآت ، أما الاحتياطيات فهى "الأرباح غير الموزعة" ، وعلى ذلك فهى تشمل استعمالا للربح وليست تكليفا عليه . وقد منع المشرع من خصم كل استعمال للأرباح فى شكل احتياطيات مهما كان هدف تكوينها .

٢ - وفيما يتعلق بوجوب خصم بعض المبالغ الأخرى من واء الضريبة لتفادى حدوث الازدواج الضريبى أو لتقابلة الخسائر المرحلة من سنوات سابقة

نلاحظ أن المشرع قد عالج ذلك في المادتين ٢٥ ،
٢٦ من القانون الحالي كما يلي :

المادة (٢٥) " إذا ختم حساب احدى السدوات بخسارة فان هذه الخسارة تخصم من ارباح السنة التالية ، فإذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة ينقل الى السنة التالية وحتى السنة الخاصة ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة الى حساب أى سنة أخرى .

ولا يسرى هذا الحكم على أوجه النشاط التي يسهم
ربط الضريبة عليها على أساس حكى او ثابت .

وفي حالة التوقف الجبرى لا تحسب فترة التوقف
بين الفترات المنصوص عليها فى هذه المادة " .

أما المادة (٢٦) من القانون الحالي والمتعلقة بتجنب
الازدواج الضريبي فقد نصت على أنه " تخصم ايرادات
رؤوس الأموال المنقولة الداخلة فى ممتلكات المنشأة والسعى
خضعت لضريبة نوحية ، أو أعطيت منها بمقتضى القانون
وكذا الايرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على
أرباح شركات الأموال من مجموع الربح الصافى الذى
تسرى عليه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وذلك
بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها بعد خصم نصيبها
من مصاريف وكاليف الاستثمار بواقع ١٠ ٪ من قيمة
تلك الإيرادات .

ويسرى الحكم ذاته على إيرادات الأراضي الزراعية
او العقارات المبنية الداخلة فى ممتلكات المنشأة بحيث
تخصم هذه الإيرادات من مجموع الربح الصافى الذى
تسرى عليه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعد
استبعاد ١٠ ٪ من قيمتها ، ويشترط أن تكون هذه
الإيرادات داخلة فى جملة إيرادات المنشأة وفى كلسا

الحالتين لا يجوز خصم أية تكاليف متعلقة بهذه الإيرادات.

المبحث الثاني سعر الضريبة وقيمتها

أولاً : سعر الضريبة :

بعد أن بينا فيما سبق كيف يتحدد وماء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، والذي يتمثل في الأرباح الصافية المحقة خلال العام ، يمكن معرفة مقدار الضريبة المستحقة وذلك بتطبيق السعر المقرر لها على هذا الموما .

وجدير بالذكر أن الواقعة المنشقة لهذه الضريبة هي تحقيق أرباح صافية في ختام السنة المالية للمنشأة الخاضعة للضريبة تجاوز حدود الإعفاءات المقررة قانوناً .

وفي ظل القوانين السابقة على القانون الحالي (ق ١٤ - ٣٩ ، ق ٤٦ - ٧٨) ، كان سعر هذه الضريبة نسبياً ثابتاً لا يتغير بتغير الأرباح الخاضعة للضريبة (كان هذا السعر ١٧٪ يضاف إليه عدد من الضرائب الإضافية الأخرى ، وكان المجموع يمثل النسبة ٣٩٪ من الموما) (١) .

(١) بموجب المرسوم بقانون رقم ١٤٧ لسنة ٥٢ أصبح سعر الضريبة ١٧٪ مضافاً إليه الضريبة الإضافية للدفاع بنسبة ٣٪ من وماء الضريبة وكذلك ضريبة إضافية للامن القومي بنسبة ٥٠٪ من قيمة الضريبة الإضافية للدفاع ، والتي ذلك تضاف الضريبة المحلية بنسبة ١٠٪ من الضريبة الأصلية - وفي ظل القانون ٧٨ / ٤٦ كانت الضريبة تحسب على صافي الأرباح بواقع ١٧٪ من قيمة الموما يضاف إليها ١٠٪ ضريبة دفاع يضاف إلى ذلك ١٠٪ من الضريبة

وفي ظل القانون الحالي ، طبق المشرع السعر
التصادى الذى يتزايد بتزايد حجم الأرباح المحققة
وفقاً للمادة ٢١ من هذا القانون ، وبعد تطبيق
الاعفاءات المقررة والتي حددتها المادة ٣٢ من ذات
القانون يحدد سعر الضريبة على الوجه الآتى :

٢٠٪	على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى
٢٣٪	، ، ، ١٥٠٠ ، ، الثانية
٢٧٪	، ، ، ٢٠٠٠ ، ، الثالثة
٣٢٪	، ، ما زاد على ذلك

وفي ظل التعديلات الجديدة التي أتى بها قانون
رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ ، ظلت هذه النسب كما هي لـ
تتغير بالنسبة إلى أرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها
الصناعي وأيضا بالنسبة للأرباح الناتجة من عمليات التمديد
وفيما عدا ذلك من منشآت فقد أدخل على المادة (٣١)
تعديلا بالاضافة على الشريحة من الأرباح التي تبدأ من
٢٥٠٠ جنيه ، وعلى ذلك فقد أصبح السعر كالاتى :

٢٠٪	على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى ، ٢٣٪ على .. التالية
٢٧٪	، ، ، ٢٠٠٠ ، ، الثانية ، ٣٢٪ ، ٢٥٠٠ ، ،
٣٥٪	، ، ، ٣٠٠٠ ، ، الثالثة ، ٣٨٪ ، ٣٥٠٠ ، ،
٤٠٪	، ، ما زاد على ذلك .

الأسلمة تحصل لحساب الحكم المحلي + ضريبة أمن
قوى بنسبة ٥٠٪ من ضريبة الدفاع تم تعديلها
لتصبح ٨٪ اعتباراً من أرباح سنة ١٩٦٨ والسنة
المالية المنتهية خلالها .

وعلى أن يعمل بذلك اعتباراً من السنة الضريبية ١٩٨٣ أو السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهابها لاحقاً لتاريخ نشر هذا القانون .

ويلاحظ أن السعر الحقيقي للضريبة يمكن أن يقلل من ذلك في بعض الحالات :

١ - نصت المادة ١٩ فقرة ١ على أنه استثناء من حكم المادة ٣١ من هذا القانون ، تفرض ضريبة بسعر ٥ ٪ وبغیر أى تخفيض على اجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة الخ . (١)

٢ - في حالات الاعفاء للأعمال المأهولة التي تناولتها المادة رقم ٣٢ فإن السعر الحقيقي يكون أقل من السعر المحدد بعد تطبيق حدود الاعفاء . (٢)

٣ - يمكن أن يكون السعر من الناحية الفعلية أشد وطأً على الممول وذلك كما في الحالة المشار إليها

(١) وربما يبدو لأول وهلة أن هذا السعر (٥ ٪) منخفض جداً إذا ما قهرن بما حددته المادة ٣١ من أسعار تصاعدية إلا أن هذا السعر (٥ ٪) يبدو في بعض الأحيان ذو أهمية كبيرة خصوصاً في تلك الحالات التي تبلغ فيها قيمة العقار أو الأراضي المتصرف فيها مبالغ كبيرة ، راجع : د . عادل حشيش المرجع السابق ، ص ١١٦ .

(٢) فإذا فرضنا أن مولا متزوجاً بمولوداً حقيقياً أرباحاً صافية من نشاطه التجاري أو الصناعي آخر العام قدرها ٢٠٠٠ جنيه فإن إعفاء ٩٦٠ جنيه للأعمال المأهولة يجعل الباقي الخاضع للضريبة ١٠٤٠ جنيه فقط ، وهذا يعني أن السعر الحقيقي المطبق سيكون أقل من السعر الاسمي قبل الإعفاء .

في المادة (٢ / ١٥) التي تقضى بمرئان الضريبة على كل مبلغ دفع الى شخص طبيعي أو معنوي على سبيل العمولة أو المسوية ولو كان دفعه من عمل عارض لا يتصل بمباشرة مهنته وذلك بغیر أى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الامباء العائلية ويمكن تبرير ذلك بأن الأرباح الناتجة من هذه العمليات تعد في كثير من الأحيان من قبل الدخول الطخيلية التي لا تتطلب عادة بذل جهد أو مال في سبيل الحصول عليها .

ثانياً : ربط الضريبة :

يقصد بربط الضريبة تحديد مبلغها الذي يجب على الممول دفعه ، وهذا الربط لا يكون الا بعد تحديد الربح الخاضع للضريبة من ناحية ثم فرض سعرها على الربح المذكور من ناحية أخرى .

- وفيما يتعلق بالاجراءات الخاصة بربط الضريبة فقد تناولتها المواد من ٣٨ الى ٤١ من القانون الحالي الا أن هذه الاجراءات تترتب أساساً على التزامات الممولين بتقديم الاقراءات والدفاتر وهذه الالتزامات وردت في المواد من ٣٤ الى ٣٧ .

وباستقراء ماورد بهذه المواد من أحكام ، فاننا نجد ما تدور حول الموضوعات الآتية :

- ١ - الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم .
- ٢ - المبدأ الحاكم لاجراءات الربط : وحدة الربط .
- ٣ - مكان الربط وزمانه .
- ٤ - التزامات الممولين (الاقراءات والدفاتر) .

٥ - اجراءات الربط وأنواعه .

ونتناول بشئ من التفصيل كلا من هذه الموضوعات فيما يلي :

١ - الأشخاص الذين تربط الضريبة بأسمهم :

الأصل أن تربط الضريبة باسم الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي تخضع أرباحه لها . وإذا تعلق الأمر بـ منشأة فردية ، فإن الضريبة تربط في هذه الحالة باسم صاحب هذه المنشأة بصرف النظر عن تمتعه بالأهلية القانونية (١)

وفي حالة ما إذا تعلق الأمر بأحدى الشركات المساهمة ، فإن الضريبة تربط باسم الشركة نفسها وليس باسم أحد الشركاء فيها . أما في حالة شركات التضامن فكل شريك يعامل معاملة الممول الفرد ، ومن ثم تربط الضريبة باسم كل واحد منهم على حده من حصته في أرباح الشركة وكذلك على كل ما يحصل عليه من الشركة من أجور أو فوائد على رأسماله أو حسابيه الجارى لديها أو غير ذلك من إيرادات ، وقد نصت على ذلك صراحة المادة ٢/٢٧ من القانون العالى . (٢)

(١) في حالة وفاة الممول فإن الضريبة لا يصح أن تربط باسم ورثته بل تظل مربوطة باسمه ثم يطالب الورثة به فعليا باعتبارهم خلفاء لمورثهم . راجع : د . حسن خلاف الجوزي في تشريع الضرائب المصرية - ١٩٥٥ القاهرة ، ص ١٩١ .

(٢) حيث نصت على انه " .. وفيما يتعلق بشركات التضامن تفرض الضريبة على كل شريك شخصيا من حصته في أرباح الشركة تعاد ل نصيبه فيها ، وكذلك على كل ما يحصل عليه من الشركة من أجور أو فوائد على رأسماله أو حسابيه الجارى لديها أو غير ذلك من إيرادات .

أما في حالة شركات التوصية البسيطة ، فإن الضريبة تفرض باسم كل من الشركاء المتضامنين فيها بمقدار نصيبه في الربح ، وما في ربح الشركة فإن الضريبة تفرض عليه باسم الشركة نفسها . وفي شركات الواقع ، وهي الشركات التي لم تستوف شروط الأشهار (وتعتبر شركات صحيحة فيما بين الشركاء ، وإن كانت معرضة للإعلان بناءً على طلب من بهمه الأمر) ، فإن الضريبة تربط على كل واحد من الشركاء بمقدار نصيبه في الربح ، ويعتبر الشركاء متضامنين فيما يتعلق بأجزاء الربط .

وإذا ربطت الضريبة على شخص أو شركة وشئت أنه يعمل لحساب شخص آخر أو شركة أخرى بطريق المصيرية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة قانوناً كان كلاهما : الظاهر والحقيقى سفلين بالتضامن من سداد الضرائب المستحقة على الأرباح .

وفي حالة الشركات التي تقوم بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض (الشركات العائلية) ، فإن الشركة تعتبر في حكم الممول الضرد وتربط الضريبة باسم الأصل أو الزوج حسب الأحوال وتضمن أموال الشركة وأموال الأشخاص المكونين لها سداد الضرائب المستحقة .

٢ - مبدأ وحدة الربط :

يفهم هذا المبدأ من نص المادة ١/٢٢ حيث قررت " في الحالات التي يتم فيها الربط على أساس الأرباح الفعلية تفرض الضريبة على أرباح مجموع المنشآت التي يستثمرها كل مول في مصر بمركز إدارة هذه المنشآت

وفى حالة عدم تعيين هذا المركز فى الجهة التى يقع بها نشاطه الرئيسى * - وهذا يعنى أن الممول إذا تعددت منشأته ، فإن الريح الصافى يتحدد أولاً لكسل منشأة ثم تجمع هذه الأرباح مع وتربط الضريبة عليها مرة واحدة .

ومن النتائج الهامة التى تترتب على تطبيق هذا المبدأ :

أ - تخضع خسارة إحدى منشآت الممول فى سنة من السنوات من أرباحه من منشآت الأخرى من السنة نفسها .

ب - مع وجود السعر التصاعدي للضريبة ، فإن فرض الضريبة على مجموع الأرباح للمنشآت يؤدي إلى أن متوسط السعر المطبق فى هذه الحالة يكون أعلى مما لو فرضت الضريبة على ربح كل منشأة على حدة (١)

(١) إذا اختلفت بداية السنة المالية لبعض المنشآت عنها فى البعض الآخر ، فغلابه من إضافة الأرباح المحققة من سنة كاملة تبدأ من يناير إلى ديسمبر إلى مبلغ معين يفترض أنه يمثل الريح الناتج من المنشأة التى تبدأ سنتها المالية من يونيو (من الفترة من يونيو إلى ديسمبر) ، وتدل على مثل هذا المبلغ حقيقة الريح المحقق .
راجع د: حسين خلاف ، المراجع السابق ، ص ١٩٤ .

٣ - مكان الربط وزمانه :

وفقاً لذات النص الذي ذكر في البند السابق فإن ربط الضريبة يتم بمركز إدارة المنشآت أو المنشأة القائمة بالنشاط . ويتم إجراءات الربط بمعرفة مأمورية الضرائب التي تقع في دائرتها المنشأة التي يحتفلها الممول ، فإن تعددت المنشآت ، فإن الضريبة تربط عليها جميعاً كوحدة واحدة - طبقاً للمبدأ السابق ذكره - وذلك بمعرفة المأمورية التي يقع في دائرتها مركز إدارة هذه المنشآت ، وإن كان المركز الرئيسي للنشاط في الخارج ، فإن الربط يكون من اختصاص المأمورية التي توجد في دائرتها أهم المنشآت التي يستغلها الممول في مصر. (١)

ووفقاً أن القانون لم ينص صراحة على وقت محدد لاتمام إجراءات الربط ، إلا أن المؤكد والمنطقي أن الربط يجب ألا يتم قبل تجديد الأرباح ، وفي هذه الأخيرة تتحدد على أساس ما يقدم من اقترارات من الممول أو على أساس التقدير .

٤ - التزامات الممولين (الاقترارات والدفاتر) :

ألزمت المادة (٣٤ من القانون الحالي) كل مول خاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بتقديم اقترارات مهينة به مقدار أرباحه أو خسارته . ويقدم هذا الاقترار مقابل إيصال أو يرسل بالبريد الموصى عليه يعلم الوصول

(١) ووفقاً لنص المادة ١٥٠ من القانون الحالي ، إذا كان الممول يخضع لعدة ضرائب نوعية ، اختصت مأمورية الضرائب التي يقع في دائرتها مركز نشاطه الرئيسي بالربط عليه بالنسبة إلى جميع أوجه نشاطه .

الى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول ابريل من كل سنة او خلال ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للممول .

وترجع أهمية تقديم الاقرار الى أن المشروع الضريبي في مصر يعتمد عليه كأساس لتحديد الأرباح الخاضعة وتؤدي الضريبة المستحقة من واقع الاقرار في الميعاد المحدد لتقديره ، فإذا لم يقدم هذا الاقرار فان الممول يلتزم بتحديد مبلغ اضافي للضريبة يعادل ٣٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي . (١)

ووفقا للائحة التنفيذية للقانون الحالي (٢) ، يلتزم الممول بأن يرفق بالاقرار مستندات معينة هي : الميزانية العمومية او المركز المالي ، وحساب التشغيل والتجارة ، وحساب الأرباح والخسائر ، وكذلك كشف او كشف بالأصول الرأسمالية التي استخدم ثمن بيعها او قيمة التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل في شراء أصول جديدة (طبقا لأحكام المادة ١٧ من القانون) مبينا بها تاريخ البيع أو الحصول على التعويض عن الهلاك أو الاستيلاء وقيمتها الدفترية وقيمة الأرباح الرأسمالية المحقة وتاريخ شراء الأصول الجديدة وقيمتها .

- والاقرار هو إقرار الممول بربحه أو خسارته مسن نشاطه الذي يزاوله ، وتعد بمثابة اقرار كل ورقة تتضمن ذلك وتقدم من الممول في الميعاد القانوني وتكون مستوفاة للشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون .

(١) وإذا تم الاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب فبان هذه النسبة تخفض الى النصف دون الاحالة الى لجان الطعن (م ٣٤ ف ٣)

(٢) المادة ١٧ (ثانيا) من اللائحة التنفيذية للقانون - ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م .

وتلتزم كل منشأة سواء كانت فردية أو متخذة شركة
أشخاص بأن تقدم هذا الاقرار مستندا الى الدفاتر
والسجلات والمستندات التي تبرزها اللائحة التنفيذية^(١)
في الأحوال الآتية :

- أ - إذا كان رأس مال المنشأة يزيد على عشرة
آلاف جنيه وفقا للعقد أو السجل التجارى .
- ب - إذا تجاوز صافى ربح المنشأة السنوى ، وفقا
لآخر اقرار أو ربط نهائى خمسة آلاف جنيه .
- ج - إذا تجاوز اجمالى إيرادات النشاط الجارى
للمنشأة عشرين ألف جنيه فى السنة
(١ / ٣٥ م) .

ويكون الالتزام بإسك الدفاتر فى الحالاتين
من السنة التالية للسنة التى قدم عنها الاقرار أو تم
خلالها الربط أو تجاوز فيها اجمالى إيرادات النشاط
الجارى المبلغ المشار اليه (٥٠٠٠٠ جنيه) بحسب
الأحوال (٢ / ٣٥ م) . وتكون العبرة فى الدفاتر
والسجلات والمستندات التى يسكها الممول بأمانتها
ومدى اظهارها الحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقا
لأصول المحاسبة السليمة ومعاملة القواعد والقوانين المقررة
فى هذا الشأن (١ / ٣٦ م) .

(١) وفقا للمادة ١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون الحالى
تكون الدفاتر والسجلات والمستندات التى يلتزم
الممول بإسكها طبقا لأحكام الفقرة الاولى من
المادة ٣٥ من القانون هى :

اولا : الدفاتر والسجلات :

- ١ - دفتر اليومية العامة الاصلى الذى تقيد به
جميع عمليات الممول أولا بأول .

وعلى مصلحة الضرائب يقع عبء الاثبات في حالة عدم الاعتداد بالدفاتر (م ٢/٢٦) ، وإذا لم تكن لدى الممول دفاتر أو حسابات فإنه يلغزم بتقديم الاقارار الذى يبين أرباحه أو خسائره فى السنة السابقة وما يستند عليه فى هذا التقدير ، ولا يعتد بالاقرار الذى يقدم المولى المأمورية المختصة . ومن بيان أسس التقدير (م ٢٧) .
والدفاتر المنتظمة : هى تلك التى تتناسب مع طبيعة المنشأ والتى يتم فيها تسجيل نشاط المنشأة كاملا أولا بأول من واقع المستندات المنضبطة والامينة لهذا النشاط (١)

٥ - إجراءات الربط وأنواعه :

الأساس فى ربط الضريبة - كما ذكرنا - هو التزام مقدم من الممول موضعاً فيه الأرباح الحقيقية الثابتة وأسس تقديرها ويكون الربط للضريبة متوقفاً على قبول مصلحة الضرائب لهذا الالتزام .

-
- ٢ - دفتر الأستاذ العام .
 - ٣ - دفاتر الأستاذ واليومية المساعدة التى تتحدد تبعاً لطبيعة ونوع وحجم ونشاط المنشأة .
 - ٤ - دفتر الجرد . - دفتر الصنف (تجار الجملة)
- ثانياً : المستندات : هى المستندات الاصلية من عقود وقوائم شراء واشعارات وابصالات ومكاتبات صادرة من المصنع ، وصور قوائم البيع والاشعارات والابصالات وكذلك المكاتبات الصادرة من المنشأ لجميع معاملاتها .

- (١) حتى تكون الدفاتر منتظمة ، فإنه يجب توافر الشروط الاتية فيها :
- (١) ان تكون مقيدة فى الدفاتر الالزامية او التى جرى العرف على اسائها .
- (٢) ان تمسك هذه الدفاتر على حسب الاصول الفنية .
- (٣) ان تقيد هذه الحسابات بمسندات حقيقية محفوظة بطريقة منتظمة .

وللمصلحة تصحيح الاقرار وتعديله ، كما يكون لها
عدم الاعتماد بالاقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير
(م ٢ / ٣٨) .

ولهذا ذلك فان الربط يكون على اساس الاقرار او يكون
عن طريق التقدير . وتلجأ مصلحة الضرائب الى النوع الثاني
من الربط في حالة عدم تقديم الممول لاقراره أو في حالة
عدم اسائه لحسابات منتظمة ، الا أنه توجد صعوبات تكثف
الربط عن طريق التقدير من أهمها :

- » عدم وجود بيانات دقيقة لدى المنشأة موضوع الفحص .
- » عدم توافر معلومات صادقة يدلي بها الممولون صهرها
من الضريبة .

ومعونة للمأمور الفاحص ، فقد حددت مصلحة الضرائب
(ادارة الضفتش) بعض الخطوات واجبة الاتباع في شأن
تحديد الأرباح عن طريق التقدير ، من أهمها :
الاطلاع على ملف الممول قبل الفحص ، ثم الفحص باجراءات
المعاينات على الطبيعة ، ومناقشة الممول ... الخ (١) .

(٤) ان تظهر هذه الحسابات الربح او الخسارة
الحقيقية .

راجع: د . حسن الجزيري ، المرجع السابق ، ص ٢٩٨
وما بعدها .

(١) راجع تفصيلات هذه الخطوات في " طرائق الفحص
في الضرائب والرسوم " الصادر من الادارة العامة
للضفتش بمصلحة الضرائب ، ص ٥٠ - ٧٢ .

- وعلى المصلحة أن تخطر الممول بكتاب موسى عليه
 يعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وقيمتها وأن تدفعه
 الى موافاتها كتابة بملاحظات على التصحيح أو التعديل
 والتقدير الذي أجرته المصلحة ، وذلك خلال شهر من
 تاريخ تسليم الاخطار ويتم ربط الضريبة على النحو الآتي
 : (٤١ م)

أ - اذا وافق الممول على التصحيح أو التعديل
 أو التقدير ، تربط الضريبة على مقتضاه ويكون
 الربط غير قابل للطعن ، كما تكون الضريبة
 واجبة الأداء .

ب - اذا لم يوافق الممول على التصحيح أو التعديل
 أو التقدير أو لم يتم بالرد في الميعاد على
 ما طلبته المأمورية من ملاحظات على التصحيح
 أو التعديل أو التقدير ، تربط الضريبة
 طبقاً لما يستقر عليه رأى المأمورية .

فاذا وافق الممول على الربط ، وانقضى
 الميعاد المشار اليه ، دون طعن ، أصبح
 الربط نهائياً .

ويخطر الممول بهذا الربط وعناصره بخطاب
 موسى عليه يعلم الوصول تحدد له فيه مدة
 ثلاثين يوماً لقبوله أو الطعن فيه (طبقاً
 لاحكام المادة ١٥٧) من هذا القانون . ولا
 تكون الضريبة واجبة الأداء الا في حالة
 عدم رد الممول في الميعاد على ما أجرته
 المأمورية من تصحيح أو تعديل أو تقدير .

وإذا لم يوافق الممول على الربط أحصل
الخلاف إلى لجنة الطعن .

جـ - إذا لم يقدم الممول الاقرار والمستندات وفقاً
لأحكام المادتين (٣٤ ، ٣٧) من هذا
القانون ، تربط الضريبة طبقاً لما يستقر
عليه رأي المأمورية المختصة وتكون الضريبة
واجبة الأداء ويكون للممول اهداء ملاحظاته
على هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ
تسلمه الاخطار وله أن يطعن في التقدير
وفقاً للاجراءات المنصوص عليها في المادة
(١٥٧) من هذا القانون .

ومن الجدير بالذكر أنه بالإضافة إلى ما نصت
عليه المادة ٣٤ ف ٣ من الزام الممول بدفع مبلغ
إضافي يعادل ٣٠ ٪ من الضريبة المستحقة عليه من
واقع الربط النهائي إذا لم يقدم الاقرار في الميعاد
المحدد ، فقد قوت المادة (٤٠) أنه إذا توافق
لدى مصلحة الضرائب من الأدلة ما يثبت عدم مطابقة
الاقرار المشار اليه في المادتين ٣٥ ، ٣٧ من هذا
القانون للحقيقة ، كان لها فضلاً من تصحيح الاقرار
وتعديله أو عدم الاعتداد به وتحديد الأرباح بطرق
التقدير أن تلزم الممول بأداء مبلغ إضافي للضريبة
بواقع ٥ ٪ من فرق الضريبة المستحقة بحد أقصى
٥٠٠ جنيه .

البلدية الخاضعة

الضريبة على المرتبات والأجور

L'impôt sur les traitements et salaires

مقدمة :

عرفت مصر الضريبة على العرثبات والأجر لأول مرة في العصر الحديث في فبراير سنة ١٩٣٩ وذلك بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عقب إلغاء نظام الامتيازات الأجنبية بمقتضى معاهدة مونترو سنة ١٩٣٧ (١). ويحدد هذا القانون أساسه في القانون الفرنسي الصادر في سنة ١٩١٧ الخاص بالضرائب النوعية على فروع الدخل والذي ارتبط باسم Joseph Gaillaux ويهدف وأن المشرع المصري يتبع بإخلاص نفس الخطوات التي سار عليها المشرع الفرنسي في تطويره لنظام الضرائب على الدخل . فهدف المشرع المصري من التعديل الجديد الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو التمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل ، وفي سبيل ذلك فرق القانون بين الضرائب التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون وبين الضريبة التي تخضع لها شركات الأموال . وكان المشرع الفرنسي قد أخذ بذات التقسيم منذ القانون الصادر سنة ١٩٤٨ أخذاً عن القانون الألماني الصادر سنة ١٩٢٠ ثم صدر قانون ٢٨ ديسمبر سنة ١٩٥٩ ليطبق من أول يناير سنة ١٩٦٠ الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين مع خضوع الشركات لضريبة مختلفة (٢) ، وهذا هو الهدف

(١) وقد حلت هذه الضريبة بالنسبة لموظفي الحكومة مكان رسوم الدفعة القديمة . لمزيد من التفصيل من تطوير النظام الضريبي المصري انظر : د . حسين خلاف " تطور نظام الضرائب في مصر خلال الخمسين سنة الأخيرة " ، بحوث العيد الحسيني ١٩٠٩ - ١٩٥٩ ، الجمعية المصرية للصحة للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع ، ١٩٦٠ ، ص ٢٧ - ٦٧ . وانظر الدراسة المنشورة في النشرة الاقتصادية للبنك الأهلي المصري ، مجلد ٣٧ - العدد الأول ، ١٩٨٤ " النظام الضريبي المصري " ص ١١ - ٥٥ .

(٢) GAUDEMONT (P.M.): "Finances publiques : راجع : Tom.II, Ed. Montchrestien, Paris, 1981, pp. 340 - 343, TIXIER(G.) et GEST(G.) "Droit fiscal", Ed.L.G.D.J., Paris, 1981, pp. 309-307.

المعلن في المذكرة الايضاحية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ للضرائب على الدخل في مصر (١).

وكان القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يجمع بين الضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على المهن غير التجارية في كتاب واحد تحت اسم "الضريبة على كسب العمل"، ذلك رغبة من المشرع في تمييز الدخل الناتجة عن العمل بمخاطرة ضريبية أخف من معاملة الدخل الناتجة عن رأس المال أو تلك التي مصدرها اختلاط رأس المال بالعمل. ورغم هذا الجمع فقد كان لكل من الضريبتين أحكامها المتعلقة بها باعتبار أن الضرائب على المرتبات والأجور تفرض على دخل العمل التابع بينما تفرض ضريبة المهن الحرة على دخل العمل المستقل على ما سنرى. وقد عدل المشرع من هذا المصطلح في القانون الحالي وأغرد لكل منهما بابا مستقلا.

وفيما يتعلق بالضريبة على المرتبات والأجور فقد نظمها القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ في الباب الثالث من الكتاب الأول الخاص بالضريبة على الأشخاص الطبيعيين وذلك في المواد من ٥٥ الى ٧٢ (٢).

وتجدر، قبل دراسة الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة، الإشارة الى أهم ما استحدثه هذا القانون في مجالات التفسير على الممولين، وتحقيق العدالة الضريبية، وتشجيع الادخار، وتبسيط الاجراءات وأحكام ربط وتحصيل الضريبة (٣).

(١) وذلك على الرغم من الانتقادات التي توجه الى النظام الفرنسي للضرائب على الدخل والتي دفعت البعض الى اقتراح نظم جديدة، وأدت البعض الآخر الى المناداة بالغاء هذا النظام. لمزيد من التفصيل عن هذا التطوير

انظر رسالتنا للدكتورة "Contribution à l'étude de l'impôt sur la consommation. L'exemple Egyptien" CLERMONT I, 1986, Tom.1, pp.100-142.

(٢) وهي تقابل المواد من ٦٤ الى ٧٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.

(٣) انظر موسوعة الضرائب في مصر للأساتذة أحمد حمسدي =

أ - في مجال التمييز على الممولين :

استحدث القانون العديد من الأحكام ، ونخص منها بالذكر رفع حدود الاعفاء للأعضاء العائلية ، ونصم ١٠ ٪ من إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة مقابل الحصول على الإيراد ، ونوع حدد اعفاء أجور عمال الموصية من الضريبة من ٢٠٠ قروش إلى أربعة جنيهات فضلا عن عدم سريان الضريبة على بدل طبيعة العمل الا فيما يجاوز ٢٤٠ جنيه سنويا وعلى بدل التشييل أو بدل الاستقبال الا فيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنويا وكذلك على المبالغ التي يتقاضاها العاطلين كحوافز انتاج في حدود ١٠٠ ٪ من المرتب الأصلي ، وأخيرا أغرى المشرع المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التي يحصل العزوين العاطلين عليها في مشروعات التنمية ، أو استصلاح الأراضي أو التصدين من الضريبة (١) .

ب - في مجال تحقيق العدالة الضريبية :

تم توسيع نطاق شرائح الضريبة التي تخضع لأدنى الأسعار مع تضييق نطاق الشرائح التي تخضع لأعلى الأسعار وذلك بهدف تخفيض الضريبة على صغار الممولين ، كذلك تم اعفاء تذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض التي تمنحها شركات الملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التي تعمل في مصر للعاطلين بهمس وأسرهم أسوة بالاعفاء المقرر للعاطلين وأسرهم بشركات الطيران المصرية والأجنبية التي تعمل في مصر . يضاف إلى ذلك منسح الممول حق الطعن في ربط الضريبة التي خصصت بمعرفة الجهة المتقدمة بدفع الإيراد خلال ثلاثين يوما من تاريخ وضع الإيراد تحت

= عبد العظيم ، فؤاد حسين محمد ، مصطفى زكي فهمسي
وممدوح فؤاد عبدالغفار ، ١٩٨٣ ، ص ٢٢ - ٢٤ ، وانظر
أيضا المذكرة الايضاحية للقانون .
(١) راجع المواد ٦٠ ، ٦١ ، ٦٢ ، ٥٨ ، بند ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ من
القانون رقم ١٥٨ لسنة ١٩٨١ .

تصرفه (١) .

ج - في مجال تشجيع الادخار :

تم اعفاء اشتراكات العاطلين في صناديق التأمين الاجتماعي والتي تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، وكذلك أقساط التأمين على حياة الممول لصلحته أو لصلحة زوجته أو أولاده القصر بشروط خاصة ، فضلاً عن اعفاء الايرادات المرتبطة لدى الحياة التي تؤدبها شركات التأمين عن وائاق التأمين التي لا تقل عن ١٠ سنوات (٢) .

د - في مجال تبسيط الضريبة وأحكام الربط والتحصيل :

تم النص على عدم خضوع المعاشات للضريبة سواء كانت مدفوعة من جهات حكومية أو من القطاع العام أو من شركات القطاع الخاص أو الأفراد . كذلك تم تخفيض عدد شرائح الضريبة من ١١ شريحة إلى ٦ شرائح ، فضلاً عن النص على خضوع المبالغ التي يحصل عليها العاطلين في الدولة طلاقة على مرتباتهم الأصلية من جهة عامة أخرى فتم جهات معظم الأصلية للضريبة على المرتبات بسعر ٥ ٪ دون أى تخفيض مع عدم خضوع هذه المبالغ للضريبة العامة على الدخل وذلك لتسهيل حساب الضريبة . وأخيراً فقد تم قصر اعفاء تصاريح وتذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض واستمارات نقل الأثاث بالمجان التي تمنحها الهيئة العامة لشئون السكن والحد يدية لغير الأعمال الصلحية على تلك التي تمنحها للعاطلين بها وأسرهم (٣) .

(١) راجع المواد ٥٦ ، ٦٤ ، ٧٤ من القانون السابق الإشارة إليه .

(٢) راجع المادة ٦٢ من القانون السابق الإشارة إليه .

(٣) راجع المواد ٥٥ ، ٥٦ ، ٥٩ ، ٦٠ ، ٦١ ، ٦٢ ، ٦٣ ، ٦٤ ، ٦٥ ، ٦٦ ، ٦٧ ، ٦٨ ، ٦٩ ، ٧٠ ، ٧١ ، ٧٢ ، ٧٣ ، ٧٤ ، ٧٥ ، ٧٦ ، ٧٧ ، ٧٨ ، ٧٩ ، ٨٠ ، ٨١ ، ٨٢ ، ٨٣ ، ٨٤ ، ٨٥ ، ٨٦ ، ٨٧ ، ٨٨ ، ٨٩ ، ٩٠ ، ٩١ ، ٩٢ ، ٩٣ ، ٩٤ ، ٩٥ ، ٩٦ ، ٩٧ ، ٩٨ ، ٩٩ ، ١٠٠ من القانون السابق الإشارة إليه . كما ستشير خلال الدراسة إلى الأحكام التي استحدثها القانون الحالي بمسدد الضريبة على المرتبات والأجور .

وسلاحظ من خلال دراسة أحكام الضريبة على المرتبات والأجور في القانون الحالي أن الشرع يجب عليه إجراء العديد من التعديلات لتحقيق المزيد من العدالة الضريبية خاصة بالنظر الى الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة وفي مواجهة مرتباتهم المحددة والمحدودة من ناحية وارتفاع تكاليف المعيشة من ناحية أخرى (١). كما سلاحظ خلال هذه الدراسة عدم احترام اللائحة التنفيذية لقاعدة التدرج التشريعي ومخالفة صريح نص القانون في أكثر من موضع فضلاً عن عدم منطقية ترتيب المواد المنظمة لهذه الضريبة ، وعلى سبيل المثال جمع الشرع بين نطاق الضريبة وسعرها في الفصل الأول من الباب الثالث ، ثم خصص الفصل الثاني لواء الضريبة وفيه خصص مادة مستقلة عن أسعار خاصة للضريبة .

ولذلك سنتبع في دراستنا ما يقضى به الفن الضريبي من ضرورة البدء بتحديد خصائص هذه الضريبة ، ثم نطاق سريانها والاعفاءات المقررة منها وذلك حتى يمكن تحديد اللواء الذي تفرض عليه الضريبة ، وبالتالي يكون من السهل بيان الأسعار التي ستطبق على هذا اللواء وكيفية تطبيقها ثم نختم بحثنا ببيان النواحي الاجرائية المتعلقة بالقرارات الضريبية وتحصيل الضريبة والاعتراض والطعن . وعلى ذلك ينقسم هذا الباب الى الفصول الآتية :

- الفصل الأول : خصائص الضريبة .
- الفصل الثاني : نطاق سريان الضريبة .
- الفصل الثالث : الاعفاءات المقررة منها .
- الفصل الرابع : وعاء الضريبة .
- الفصل الخامس : سعر الضريبة وحدانيتها .
- الفصل السادس : القرارات الضريبية وتحويل الضريبة والاعتراض والطعن .

(١) انظر في ضرورة إعادة النظر في النظام الضريبي بصفة عامة ، وضريبة المرتبات والأجور بصفة خاصة لمواجهة ارتفاع الأسعار . الأهرام ، عدد رقم ٣٦١٧٨ ، ٢٢ / ٩ / ١٩٨٨ ، ص ١ و ٥ .

الفصل الأول

خصائص الضريبة على المرتبات والأجور

تتميز هذه الضريبة بأنها ضريبة مباشرة نوصية تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين ، وهي ضريبة عينية بحسب الأصل ، كما تتميز بأنها ضريبة سنوية السعر نسبية الاستحقاق شهرية التحصيل وتسرى على الأيراد الفعلي وتحصل عن طريق الحجز من المنبع وتفرض بناءً على معيارى التبعية الاجتماعية والاقتصادية (١) .

أولاً : أنها ضريبة مباشرة نوصية تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين :

فالضريبة على المرتبات والأجور تعتبر ضريبة مباشرة وذلك بالتطبيق لمعيارى الرأجعية وثبات واستقرار المادة الخاضعة فمن ناحية نجد أن الممول هو نفسه من يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية بحيث لا يمكن التخلص منها أو نقل حملها إلى شخص آخر ، ومن ناحية أخرى نجد أن الضريبة تصيب مباشرة وما يتمتع بالاستقرار النسبي والانتظام ، ونقصد بذلك الدخل الناتجة من العمل التابع أساساً . كما أنها تعتبر ضريبة نوصية *céduleaire* لأنها نصيب هذا النوع من الدخل دون غيره من الأنواع الأخرى كالدخل العقارى أو الأرباح التجارية والصناعية ، فضلاً عن أنها لا تفرض على مجموع إيرادات الممول . وتسبب هذه الخصائص بتنوع أساليب المعاملة الضريبية بحسب مصدر الدخل ومعاملة دخل العمل بالرعاية أكثر من دخل الملكية ورأس المال وإن كان يحد من

(١) انظر فى هذه الخصائص على سبيل المثال : د. زين العابدين ناصر " النظام الضريبي العصري " ، دار النهضة العربية ، ١٩٦٩ ، ص ١٩٥ - ٢٩٨ ، د. محمود رياض عطية " الوسيط فى تشريع الضرائب " ، دار المعارف ، ١٩٦٥ ، ص ٥٣٢ - ٥٣٩ . وانظر كذلك د. حسن محمد كمال : " دراسات فى العاسبة الضريبية : الضريبة على الدخل " ، دار الجيل للطباعة ، ١٩٨٢ ، ص ٢٧٧ - ٢٨٠ .

ذلك الصيغة العينية لهذه الضريبة كما سنرى (١) . ولاحظ أن المشروع خرج على هذه الخصصة وفرض الضريبة على إيرادات ليس صدرها العطل وذلك مثل الإيرادات المرتبة لدى الحياة ، ففى شكل دفعات شهرية أو سنوية ، التى تدفعها شركات التأمين لبعض الأشخاص فى مقابل مبالغ سبق لهم دفعها ، ومثل سريـسان الضريبة على الامانات والاستحقاق فى الوقف وغيرها مما يصـصرف بصفة دورية ومنظمة . وأخيرا تتميز هذه الضريبة بأنها تفرض طـسـى دخل الأشخاص الطبيعيين وحدهم ، ومن ثم لا تسرى طـسـى الإيرادات التى تحصل عليها الشركات حتى لو كانت من أعمال معاملة لتلك التى يقوم بها الشخص الطبيعى .

ثانيا : انها ضريبة عينية بحسب الأصل وشخصية بحسب طبيعة مصدر الإيراد الخاضع :

فبالضريبة على المرتبات والأجور تجمع فى أحكامها بين مظاهر عينية الضريبة *Réalité de l'impôt* وتشخيص الضريبة *La personnalisation de l'impôt*

وترجع الصفة العينية الى كونها ضريبة نوعية تنصب على نوع معين من المال الخاضع دين الأخذ فى الاعتبار بما قد يحصل عليه الممول من دخول أخرى صالتالى لا تنظر الى المقدرة التكبيلية نظرة شاطة مع ما يترتب على ذلك ، بحسب الأصل ، من عدم مراعاة حالة الممول الشخصية أو التكاليف التى تكبدها ففى سبيل الحصول على الإيراد الخاضع (٢) . ومن استقرأ نصـصـ

(١) راجع د . زكى عبدالعتال " أصول علم العالية العامة والتشريع العالى العصرى " ١٩٤١ ، ص ٢٨٨ - ٢٩٠ .

(٢) انظر بصفة مامة :

LAUFENBURGER (H.) : " Précis d'économie et de la législation financières " , ed. Sirey, 1947, Tome 1, p. 140 et s.

القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المنظمة للضريبة على المرتبات والأجور ، يتضح احتفاظ المشرع بالصيغة العينية للضريبة وذلك في الحالتين الآتيتين :

١ - ان الضريبة تفرض على الدخل الاجمالي ، رغم أن المشرع يقرر خصم نسبة ١٠ ٪ من وعاء الضريبة كعقابل للحصول على الدخل ، فلا يجوز اجراء أى خصم من المبالغ الخاضعة للضريبة على المرتبات ما لم يقض القانون بخصمه . واعطالا لهذه القاعدة ، جرت صلحة الضرائب على عدم خصم العاريف التي ينفقها وكلاء التأمين في مباشرة المهنة من وعاء الضريبة ، وكذلك بالنسبة لنشاط المؤذنين الشرعيين فلا يجوز أن يخصم من ايراداته الخاضعة للضريبة أية مبالغ ولو كانت متصلة بمباشرة المهنة كاهجار المكان المعد لمزاولة العمل أو اشتراك التليفون وغيرها من المصروفات (١) .

٢ - ان الضريبة تفرض بسعر نسبي ، خروجاً على القاعدة المطبقة في نطاق ضريبة المرتبات وهي التصاعد بالشرائح على ما سنرى ، دون اجراء أى خصم من الوعاء اذا كان الشخص الخاضع خبيراً أجنبياً ، أو عامل من عمال اليومية ، أو كان موظفاً عاماً . يتقاضى علاوة على أجره الأصلي مبالغ من جهة حكومية غير جهة عمله الأصلية وذلك بشروط خاصة (٢) .

(١) انظر التعليقات التفسيرية رقم ١٠ الصادرة في ١٦/٦/١٩٧١ ورقم ٢١ الصادرة في ٢٢/٣/١٩٧٣ ، ويلاحظ أن المؤذنين الشرعيين يعتبر موظف عام وبالتالي ما يحصل عليه من ذوى الشأن نقداً أو عيناً مقابل توثيق العقود والشهادات يخضع للضريبة على المرتبات . انظر في ذلك الطعن رقم ١٤٩٩ لسنة ٥١ ق جلسة ١٦/٣/١٩٨٧ ، محكمة النقض ، الدائرة التجارية ، غير منشور .

(٢) انظر بالتفصيل الفصل الخاص من هذا الباب .

بينما يرجع تشخيص المشرع لهذه الضريبة النوعية العينية الى طبيعة مصدر الإيراد وهو العمل الانسانى المعرض لمخاطر العرض والشيخوخة ، والمتببط بالنشاط الشخصى لصاحبه ، والبذى يزيل بزوال هذا النشاط . ومن هنا كان وصف الدخل الخاضع للضريبة على العرثبات والأجور بأنه دخلا شخصيا وليس عينا صدره رأس المال أى الملكية العقارية والمنقولة (١) . ومن عناصر تشخيص الضريبة التى خفف بها المشرع الصبغة العينية للضريبة الى حد كبير ، خصم ١٠ ٪ من اجمالى الإيراد الخاضع للضريبة مقابل الحصول عليه ، وتقدير اضافات للحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأهمل العائلية ، والسماح بخصم احتياطي المعاش وأقساط التأمين على الحياة فى الحدود التى قررها القانون .

ثالثا : أنها ضريبة سنوية السعر نسبة الاستحقاق وشهرية التحصيل :

فالأسعار التى حددها المشرع لهذه الضريبة أسعار سنوية تطبق على الإيراد السنوى الذى يحصل عليه الممول ، غير أنها ضريبة نسبة الاستحقاق . بمعنى أنها تستحق عن كل إيراد يدخل فى نطاق تطبيقها عن أى مدة من السنة وذلك بنسبة هذه المدة بعد تحويل هذا الإيراد الى إيراد سنوى . وأخيرا ، فإن تحصيل هذه الضريبة يتم على أقساط شهرية ، كقاعدة ، وذلك بمناسبة دفع الإيرادات الخاضعة ويتم عمل تسوية لها فى نهاية كل عام وذلك تطبيقا لقاعدة الثلاثة فى الدفع والتى نادى بها آدم سميث ضمن القواعد العامة التى تحكم فرض الضرائب (٢) وكان الخلاف قد ثار بعد صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لمعرفة ما اذا كان

- (١) وأذن يجب عدم الخلط بين الضرائب العينية والشخصية من جهة والضرائب على الدخل العينية والدخول الشخصية من جهة أخرى ، فمن المتصور أن تفرض ضريبة عينية على دخل شخص أو أن تفرض ضريبة شخصية على دخل عيني . راجع فى ذلك د . زكى عبدالمتعال ، المرجع السابق ص ٢٢٦ - ٢٣١ .

- (٢) انظر د . زين العابدين ناصر : "مبادئ علم الطالية العامة" ١٩٨٨ ، ص ١١١ - ١١٧ .

من الأفضل اعتبار الضريبة سنوية أو نسبية الاستحقاق ، مع دفع
 المشروع الى اضافة المادة ٦٣ مكررة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١
 التى نصت على الأخذ بنسبة الاستحقاق (١) ، وقد قررت
 المادة ٥٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ذات المبدأ فنصت
 على أنه " تفرض الضريبة على كل جزء من السنة تم الحصول فيه على
 أى إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس
 الإيراد الشهري بعد تحويله الى إيراد سنوى " . وعلى ذلك
 اذا كان الممول قد عمل ١٥ يوما فقط خلال شهر نوفمبر من سنة
 ١٩٨٢ وحصل مقابل ذلك على ١٠٠ جنيه ، فانه ينبغي لحساب
 الضريبة تحويل هذا الإيراد الى إيراد سنوى بتحديد مرتبه
 الشهري (٢٠٠ جنيه) ثم حساب مرتبه السنوى بغرب هسما
 الإيراد الشهري في ١٢ (٢٤٠٠ جنيه) ، بعد اجراء الخصم
 المقرر للأعمال العائلية وغيرها ، نحصل على الإيراد السنوى
 الخاضع وتطبق سعر الضريبة عليه نحصل على الضريبة السنوية
 ثم نقسمها على ١٢ فنحصل على الضريبة الشهرية ويلزم الممول
 بدفع نصفها على أساس عدد الأيام الفعلية للشهر (٢) .

رابعاً : أنها ضريبة تسرى على الإيراد الفعلي :

فالضريبة على العتبات والأجور تسرى على الإيراد الفعلي
 الذى يحصل عليه الممول ، ومن هنا كان من الضروري ضم المزايا
 العينية والنفدية التى قد يحصل عليها الممول الى الإيراد الخاضع .

- (١) راجع فى ذلك ، د . عبد الحكيم الرفاعى : " الضرائب المباشرة
 دراسة مقارنة " ، ١٩٤٢ ، ص ٣٨٧ - ٣٨٨ .
- (٢) لمزيد من الأمثلة التطبيقية راجع : على مجاهد شاهين ،
 الجداول المكاملة لحساب الضريبة على العتبات والأجور ،
 مؤسسة سعيد للطباعة ، القاهرة ١٩٨٢ ، وحامد شافعى ،
 " ضريبة العتبات بمجود النظر " ، عالم الكتب للنشر ، ١٩٨٢ ،
 وبلا حظ أن حساب الضريبة على النحو المذكور بالمعتمد
 لا يسرى على الإيرادات المعارضة التى ينهى اعتبارها
 إيرادا متعلقا بالسنة كلها .

وتلتزم الجهات المعنية بالإيرادات الخاضعة بتقدير مقرارات من العاطلين لديها المستحقين لهذه الإيرادات ، كما يلتزم هؤلاء ، في بعض الحالات ، بتقدير ذات المقرارات وذلك بهدف حصر نطاق السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في أضيق نطاق .

وبلاحظ البعض بحق ، أنه وإن كانت هذه الضريبة هي الأكثر إصابة للدخل الحقيقي للممول ، إلا أن استفادة الخزائنة العامة من الخصيصة محل الدراسة أمر تكتنفه بعض المعوقات ، مما يؤدي بصلحة الضرائب إلى الالتجاء لأسلوب التقدير للمحافظة على حق الخزائنة العامة والوصول إلى الدخل الحقيقي للممول . ومن الحالات التي تلجأ فيها الإدارة إلى هذا الأسلوب (١) :

١ - قيام بعض المنشآت بتقدير مزايا عينية للعمال لديها ، كالسكن أو الطبخ أو وجبات طعام ، تعتبر مكافأة للأجر النقدي الذي يحصلون عليه .

٢ - قيام بعض منشآت القطاع الخاص بعدم الانصاف من حقيقة الأجور التي تدفعها لقوة العمل لديها وذلك بقصد خفض حصتها في اشتراكات التأمينات الاجتماعية والضرائب عن العاملين لديها .

٣ - الإكراهات وغيرها مما يحصل عليه عمال المطاعم والمقاهي والفنادق وغيرهم والتي تصل إلى مبالغ قد تتجاوز الأجر الذي يحصلون عليه .

وبلاحظ أنه في مثل هذه الحالات قلما تصل الإدارة الضريبية إلى الدخل الحقيقي للممول ، مما أدى من الناحية الواقعية إلى أن تكون ضريبة المرتبات والأجور في التشريع المصري ضريبة محكمة الربط والتحصيل على الموظفين العموميين ، وأن شئت ، على

(١) انظر ، د . حنين محمد كمال ، "دراسات في المحاسبة

الضريبية" ، المرجع السابق ، ص ٢٧٨ و ٢٧٩ .

الفقراء والمساكين ، بها حداً بهولاً الى التعريف من حدة الضغط الضريبي ، سواءً بالعمل خلال أو بعد ساعات العمل الرسمية دون الاقرار بذلك ، أو بالالتجاء الى البقشيش والهدايا وغيرها من ذلك مما يندرج تحت وصف جرائم الرشوة (١) .

خامساً : أنها تحجز من المنيع وتفرض بناءً على معيارى التبعية الاجتماعية والاقتصادية :

فهذه الضريبة تجبى من المنيع ، والواقع أن المشروع الضريبي يلجأ الى طريقة الحجز من المنيع كلما كان ذلك ممكناً تطبيقاً لقاعدة الاقتصاد في نفقات التجميع والتسهيل على الممول والإدارة الضريبية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي . وقد نصت المادة ٧٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن يلتزم أصحاب الأعمال والخزائن بدفع الأيراد الخاضع للضريبة بأن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة من المبالغ المنصوص عليها في المصادقة ٨٥ من هذا القانون قيمة الضرائب المستحقة ، فضلاً عن الالتزام بتوفير قيمة الضريبة الى مصلحة الضرائب . غير أن المشرع اضطر الى الخروج على خصيصة الحجز من المنيع وألزم الممول نفسه بالقرار وتوريد الضريبة وذلك في الحالات التي يكون فيها المدين بالاداء الخاضع غير مقيم بمصر ، وليس له بها مركزاً أو منشآت وذلك لك

(١) والأمر يحتاج ، في رأينا ، الى مراجعة شاملة لنظام الضرائب على الدخل في مصر خاصة اذا نظرنا الى الآثار التوزيعية لهذه الضرائب . انظر بصفة عامة د . محمود عبد الفضيل : "الضرائب وتوزيع الدخل : تطور الهيكل الضريبي في مصر في ربع قرن ١٩٥٢ - ١٩٧٧" ، المؤتمر العلمى السنوى الثالث للاقتصاديين المصريين ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ١٩٧٨ ، ص ٤٨ - ٦٤ . وانظر حامد محمود مرسى أحمد "أثر المتغيرات العالية على توزيع الدخل القومى فى مصر" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، ١٩٨٨ أبريل .

تطبيقا للمادة ٧١ من القانون السالف الذكر ، لأنه لا تكليف
الا بمقدور . كما أن هذه الضريبة تسرى على إيرادات
المقيمين في مصر أخذا بمعيار التسمية الاجتماعية ، وكذلك على
إيرادات غير المقيمين بشرط أن تكون هذه الإيرادات ناتجة من
خدمات أدت في مصر ودون نظر إلى محل إقامة أو جنسية
دافع الإيراد ، أو أن يكون الإيراد قد تم دفعه في مصر (١) .

(١) انظر د . عبدالله الصعيدي : " الضرائب على الدخل
في التشريع الضريبي المصري " ١٩٨٧ - ١٩٨٨ ، ص
١٧٦ .

الفصل الثانى

نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور

يفترض الاقطاع الضريبى أولا وجود مادة خاضعة
une matière imposable وانما ، شخص تفرض عليه
une personne imposable والضريبة ، تحقق الواقعة المنشئة
للضريبة le fait générateur وهذه العناصر ذات الطبيعة
الوصفية تحدد نطاق تطابق الضريبة le champ d'application
de l'impôt .

والواقع أن المشرع المصرى ، فى تنظيمه للضريبة على المرتبات
والأجور فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، تكلم فى الفصل
الأول من نطاق الضريبة وسعها ، وهو بهذا جمع بين عناصر
ليست من طبيعة واحدة ، فكما ذكرنا يتحدد نطاق التطبيق
بعناصر وصفية ، وقد جمع المشرع بينها حين سعى الضريبة الذى
هو من طبيعة كمية . يضاف الى ذلك أن المشرع أغفل فى هذا
الفصل ما يجب ذكره ويتضمنه نطاق التطبيق بالضرورة وهو تحديد
الشخص الخاضع والواقعة المنشئة للضريبة (١) .

ونتناول فى هذا الفصل تحديد نطاق تطبيق الضريبة
ببيان المادة الخاضعة ، والشخص الخاضع ، وأخيرا الواقعة
المنشئة ، ونخصص لكل عنصر من هذه العناصر بحث مستقل .

(١) وسنجد خلال دراستنا لهذه الضريبة أن كثير من مواد
القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تغتفر الى المنطق الذى
يقضى به الفن الضريبى ، وعلى سبيل المثال تحديد السعر
العام للضريبة فى فصل ثم الكلام عن أسعار خاصة نفسى
فصول أخرى .

المبحث الأول

العادة الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور

نصت المادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن الضريبة تسرى على :

١ - المرتبات وما في حكمها والمكافآت والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لدى الحياة فيما عدا الحقوق التأمينية التي تدفعها الحكومة الصرية ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاضعة للقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة والقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاصة بالبدلة ، إلى أي شخص سواء كان مقيماً في صر أو في الخارج .

٢ - المرتبات وما في حكمها والمكافآت والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لدى الحياة فيما عدا المعاشات التي تدفعها الشركات والمنشآت والجمعيات والهيئات الخاصة والمعاهد التعليمية والأفراد إلى أي شخص مقيم في صر أو في الخارج عن خدمات أدت في صر .

٣ - مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام .

٤ - ما يحصل عليه مقابل العمل الإداري :

(أ) رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة على القدر المشترط قانوناً لعضوية مجلس الإدارة .

(ب) المدبرون بشركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة على القدر الذي يتطلبه القانون بالنسبة لعضو مجلس الإدارة .

في جميع الأحوال يشترط ألا يستفيد من هذا الحكم في كل شركة أكثر من أربعة معددين بالاسم ، وفي حدود خمسة آلاف جنيه سنوياً لكل منهم سواء أكان ذلك مبلغاً ثابتاً أو نسبة مئوية من صافي الربح أو المبيعات أو غير ذلك .

وأول ما يلاحظ على هذه العادة أن المشرع أخذ بفكرة واسعة للدخل الخاضع ، كما أنه نص على أنواع معينة من الإيرادات هي وحدها التي تخضع للضريبة . وعلى ذلك تتعدد العادة الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور ، وفي الوقت ذاته بعض شروط سريان الضريبة ، بالفرقة بين أنواع الإيرادات الخاضعة .

يجمع بين هذه الإيرادات ، كقاعدة عامة ، أنها ناتجة من العمل التابع^(١) ، وإن كان المشرع قد خرج على ذلك بالنسبة لبعض الإيرادات ، فضلاً عن أن القانون الحالي استحدث في هذا النطاق ما لم يكن موجوداً في ظل القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٣٩ . ونتناول في الآتي هذه النقاط الثلاث :

(أ) المرتبات وما في حكمها ، والمكافآت ، والأجور ،

تعتبر هذه الإيرادات ناتجة من العمل التابع سواء اتخذ شكل عقد عمل ، أو كان مركزاً تنظيمياً تنص عليه القوانين واللوائح . ويطلق لفظ المرتب على ما يدفع كل شهر للموظفين مقابل عمل يطلب فيه الجهد العقلي ، بينما يطلق لفظ المكافأة على ما يدفع بصفة دورية للعمال أو المستخدمين في منشآت القطاع الخاص ، ويجري العرف أحياناً على استعمال اللفظين كترادفين.

(١) انظر في استقرار القضاء الفرنسي على الأخذ بهذه المعيار لتعريف الإيرادات الخاضعة لضريبة المرتبات :

DUVERGER (M.): "Eléments de la fiscalité",

P.U.F., 1976, p. 234.

أما الأجر ، فيستعمل للدلالة على ما يدفع للعمال في فتسرات
ستقارية ، كيوم أو أسبوع . . الخ ، وذلك مقابل عمل يغلب فيه
الجهد البدني . ويغدد بالمكافآت المبالغ الإضافية التي تدفع
للعاملين طلاقة على المرتب أو الأجر الأصلي ، مقابل أعمال
إضافية ، وأوقات طبيعة خاصة (١).

يصل الرأي الراجح ، وهو ما تسير عليه مصلحة الضرائب ،
الى عدم سريان الضريبة على مكافأة ترك الخدمة التي تحسب على
أساس المرتب عن عدد من الشهور ، ودون تقرير معاش ، إذ العبرة
بسريان الضريبة على المكافأة أن تكون هذه مكافأة للأجر وذات
طابع دوري ، وهو ما لا يتوافر في مبلغ المكافأة الذي يعطى
لشخص ما عند تركه الخدمة ، وهو ما يعد رأس مال يعطى له
مرة واحدة ولا تسرى عليه الضريبة (٢) بينما يرى البعض ، وهو
ما نؤيده ، أن مكافأة ترك الخدمة تعتبر رأس مال حكما وأن ذلك
لا يغير من طبيعتها باعتبارها مرتب دوري يدفع شهريا ولكن لمدة
مقدمة ودفعة واحدة (٣) ، بالإضافة الى أنه يخضع للضريبة المزايمة
العينية والنقدية ، وما في حكم المرتب ، كما أن الأصل أن الاعفاء
يتقرر بنص القانون ونصوص الضرائب يجب أن تفسر تفسيراً ضيقاً .

وأخيراً ملاحظ أن المشرع أضاف عبارة أن الضريبة تسرى
على المرتبات وما في حكمها ، وقد قصد من ذلك أن يكون لفظ
المرتب شاملاً لكل المدفوعات الدورية ولو لم تكن مقابل عمل

(١) انظر بالتفصيل د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ،

ص ٥٥٨ - ٥٥٣ .

(٢) انظر د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٠٣ .
والتعليمات التفسيرية رقم ١٥ الصادرة في ٢٢ / ٢ / ١٩٥٦ .

(٣) راجع ، د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ،

ص ٥٦٢ ، ٥٦٣ .

أو عذمة في الحاضر أو الماضي بشرط ألا تكون دخلا يخضع لضريبة نوعية أخرى ، ومثال ذلك الاحسانات والاعانات ، والهبات متى كانت منتظمة ودورية ، والاستحقاق في الوقف : الوهبات والقبضات والعمولات ، وعلى العكس لا تسرى الضريبة طبعاً للمستفيد من النفقات الشرعية المقررة سواء بالتراضي أو بالتقاضى لأنها بطبيعتها لا تعد وأن تكون نوعاً من تصرف صاحبها لايراد في ايراده وتوزيعه على مختلف الأعمار الطقة على مائه (١).

وقد ثار الخلاف بشأن مدى خضوع ما يتقاضاه العامل عند حالته للمعاش نظير رصيد أجازاته الاعتبارية لضريبة المرتبات ، وقد ذهب مجلس الدولة وسلحة الضرائب الى اعتبار ما يتقاضاه العامل في هذه الحالة من قبل " ما في حكم المرتب " ومن ثم تسرى عليه الضريبة (٢) .

(ب) المعاشات والايادات المرتبة لدى الحياة :

يقضى المنطق القانوني بخضوع المعاشات للضريبة ، حيث أنها مرتب دوري يصرف عند انتهاء الحياة الوظيفية للموظف أو المستخدم أو لزوجيه وأولاده بعد وفاته ، كما أنها ناتج لعمل سابق ، وتعفى أعضاؤه عادة من الضريبة طبعاً المرتبات ، ومن ثم فإن سرمان هذه الضريبة عليه عند اتخاذ شكل المرتب الدوري أمراً منطقياً . غير أن المشرع ، مراعاة للاعتبارات الانسانية ، جرى على تقرير العديد من الاستثناءات في شأن خضوع المعاشات للضريبة حتى أصبحت تجب القاعدة ، مادفعه في القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وبسببها للضريبة ، الى تقرير إعفاء المعاشات من الخضوع للضريبة سواء كانت مدفوعة

(١) انظر التعليلات التفسيرية رقم ١ ، ٢ ، ٣ ، للمادة رقم ٦١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٥٩ والمقابلة للمادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) راجع : فتوى مجلس الدولة ، ادارة الفتوى لوزارات المالية والتجارة والتموين والتأمينات رقم ٤ / ١ / ٦٥٦ / ٤٠١ ، الصادرة في ٢٧ / ٤ / ١٩٨٥ ، والتعليلات التفسيرية .

من جهات حكومية أو من شركات القطاع الخاص أو الأفراد .

أما الإيرادات المرتبة لمدى الحياة ، فإن مصدرها غالباً ما يكون العقد أو الوصية بسبب خدمات سابقة ، إلا أنها قد ترتب مقابل مال ثابت أو منقول أو حتى بشيء عرضي كما في حالة الهبة أو الوصية ، وقد يكون القصد منها تصويف فرد أو دفع نفقة . وفي كل هذه الحالات تخضع الإيرادات المرتبة لمدى الحياة للضريبة على المرتبات والأجور طالما كانت دورية ومقتضى سند له قوة الالتزام أمام القضاء^(١). هذا وقد استثنت المادة (٦٢) فقرة (د) من القانون الإيرادات المرتبة لمدى الحياة التي تؤدبها شركات التأمين من وفاق التأمين التي لا تقل مدتها عن ١٠ سنوات من الخضوع للضريبة .

(ج) مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة :

استحدث القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أحكاماً تنفسي باخضاع الإيرادات الآتية للضريبة على المرتبات والأجور :

١ - مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام .

٢ - المبالغ التي يتقاضاها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المديرون في شركات المساهمة بالقطاع الخاص زيادة على أعضاء مجالس الإدارة الآخرين مقابل عطيتهم الإدارية بشرط ألا يستفيد من هذا الحكم في كل شركة أكثر من أربعة أعضاء معددين بالاسم ، وألا يزيد ما يحصل عليه كل منهم عن ٥٠٠ جنيه سنوياً ، وألا تزيد مساهمة كل منهم في رأس مال الشركة على القدر المشروط قانوناً لعضوية مجلس الإدارة ، فإذا زادت عن ذلك خضع كل ما يتقاضاه عضو مجلس الإدارة المنتدب

= العامة رقم (٧) لسنة ١٩٨٥ التي صدرت في ٢٥/٥/١٩٨٥ .

(١) انظر : د . أحمد هديع بليح " التشريع الضريبي والضريبة

على الدخل " ، منشأة المعارف بالاسكندرية ، ١٩٨٥ ،

للضريبة على إيرادات القيم المنقولة سواء قل أو كثر من ... جنيه .
وبلاحظ أن العمل قد استقر في ظل القانون السابق رقم ١٤ لسنة
١٩٣٩ على أن ما يحصل عليه عضو مجلس الإدارة المنتدب فسي
مقابل عمله الإداري بالشركة المساهمة فوق ما يأخذه أعضاء مجلس
الإدارة الآخرون ، لا يخضع لضريبة القيم المنقولة ، بل لضريبة
العربات والأجور (١) .

(١) راجع : أحمد حمدي عبد العظيم ، وفؤاد حسين محمود ،
وصطفى زكي فهمي ومدوح عبدالغفار : "موسوعة الضرائب
في مصر ، دار النهضة العربية ، ١٩٨٣ ، ص ٥ - ٦ ، وانظر
الطعن رقم ٢٣٣ سنة ٣٤ في جلسة ١٩٧٢/٤/٥ ، ص ٢٣ ،
ص ٦٤٣ ، شار إليه في قضاء النقض الضريبي للدكتور أحمد
محمود حسني ، ١٩٨٦ ، ص ٣٣٨ .

المبحث الثاني

الشخص الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور والجبهة المكلفة بتوريد الضريبة

يلزم لبيان نطاق تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور تعدد الشخص الخاضع لهذه الضريبة ، وهو من حيث المبدأ من يقوم بعمل تابع لسلطة جهة أو شخص معين يربطه به رابطة تعاقدية كمقد العمل أو تنظيمه كالمركز القانوني للموظف العام . وسبب أن هذه الضريبة تجس من المنع فإن البعض يفرق بين الشخص الخاضع للزوم أصلاً بالضريبة ويطلق عليه لفظ "المسئول" *le contribuable* أو المكلف *le redevable* وبين الجهة التي تلزم بتوريد الضريبة إلى الخزنة العامة ، ويطلق عليها تعبير *le collecteur de l'impôt* ، فهي لا تعتبر معول أو مكلف بالضريبة (١) ، بينما يرى البعض الآخر ، وهو ما نرجحه ، أن لفظ المسئول يتعلق بالشخص الخاضع ولفظ المكلف يتعلق بالجهة العالقة بتوريد الضريبة (٢) فهذه الأخيرة تحتفظ بأموال شخص المعول وتعتبر مدبنة له بها ، فيلزمها القانون بأن تحجز ما لديها مقدار الضريبة المستحقة عليه وتوردها لسلطة الضرائب ويحصل الشخص الخاضع على دخله خالص الضريبة دون أن يتغير وصفه كمعول (٣) .

(١) انظر : MEHL (L.) et BELTRAME (P.) : "Science : النظر
et technique fiscales", P.U.F., 1984,
p. 94 et s.

(٢) انظر : TIXIER (G.) et GEST (C.) : "Droit
fiscal", L.G.D.J., 1981, pp. 222-224.

(٣) ويلاحظ أن نظام الحجز من المنع *retenue à la source* يطبق على نطاق واسع في النظم الضريبية في ألمانيا وإنجلترا والولايات المتحدة وسويسرا ولكسمبورج والنمسا ، أما في فرنسا فقد أصبح يحتل مكانة ثانوية ويعتمد في تحصيل الضريبة أساساً على أساس الاقرارات والقوائم . انظر في ذلك ، المرجع السابق ، ص ٢٢٥ وما بعدها .

يستخلص من نص المادة ٥٥ سالف الذكر أن المشرع اهتم بالجبهة المكلفة بتوريد الضريبة أكثر من اهتمامها بالمحل في تحديد نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور . وقد فرق المشرع بين الجهات الحكومية من ناحية ، وبين المنشآت الخاصة من ناحية أخرى على النحو التالي :

أولاً : الإيرادات التي تدفعها الحكومة أو الهيئات العامة المصرية

تخضع الإيرادات التي تدفعها الحكومة بمختلف وزاراتها والهيئات العامة والصالح والوحدات الانتاجية والخدمية التابعة لها ، كذلك مجالس المحافظات والمدن والقرى ، بمصفة عامة أى شخص اعتبارى عام بمصفة مطلقة للضريبة . فالشرط الأساسى لسريان الضريبة فى هذه الحالة هو خروج الإيراد من خزنة عامة وذلك بصرف النظر عن جنسية المستفيد من الإيراد أو محل اقامته أو نوع الخدمة ، فسيان أن يكون مصرى أو أجنبى أو أن يقسم فى صر أو فى الخارج ، أو أن تكون خدمة عامة أو خاصة تتم أداؤها فى صر أو فى الخارج . وتطبق لذلك تسرى الضريبة على ما تدفعه الحكومة المصرية الى أعضاء البعثات الدبلوماسية والقنصلية ومكاتب الترخيل التجارى والثقافى المصرية بالخارج .

ويتطلب طو ذلك أن الإيرادات التي تدفعها حكومة أو هيئة عامة أجنبية لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور حتى لو كان المستفيد بها مصرى أو أجنبى مقيماً فى مصر . ويرى البعض أن هذا الوضع يجب تعديله بحيث تخضع هذه الإيرادات للضريبة وذلك استناداً الى مبدأ اقليمية الضريبة ^(١) ، وفى اعتقادنا أن هذا الرأى يصطدم بصريح نص ٥٥/م من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، فالعبرة هى بخروج الإيرادات من خزنة الحكومة المصرية .

(١) انظر ، د . د . شريف رمسيس تكلأ : " نظام الضرائب على الدخل فى مصر " ، دار الفكر العربى ، ١٩٧٩ ، ص ٢٧٠ .

ولا يغير من هذا الحكم ألا يكون الأصل في الإيرادات المدفوعة منحة قدمت من جهة أجنبية إلى الحكومة المصرية وأصبحت حقاً خالصاً لها ، حتى وإن لم تدرج أموال المنحصة في ميزانية الدولة المصرية ، فهذه تعتبر مسألة إجرائية والعبرة بالواقع الفعلي ، كما لا يؤثر في القبول المتقدم أن تتضمن أحكام الاتفاقية المتعلقة بهذه المنحة نصاً مؤداه بأن يرد إلى الجانب الأجنبي المبالغ المتبقية بعد الاتفاق على مشروع معين إذ أن هذا الشرط يعتبر قيداً يرد على المنحة ولا يؤثر في أيلولة أموالها إلى الحكومة المصرية بقبولها لها (١) .

ثانياً : الإيرادات التي تدفعها الهيئات الخاصة والأفراد :

لم يشترط الشرع ، بالنسبة لهذه الإيرادات ، أن تكون الجهات الدافعة لها مصرية ، أو أن تكون مقبلة بمصر ، فيكفي لسريان الضريبة أن تكون الإيرادات الخاضعة صادرة عن أحسدى منشآت القطاع الخاص مثل الشركات والهيئات الخاصة (٢) والمعاهد التعليمية والأفراد ، وأن تكون بصدد حالة من الحالتين الآتيتين :

الحالة الأولى : أن يتم دفع الإيراد لشخص مقم في مصر :

وهنا تسرى الضريبة بناءً على معيار التهمية الاجتماعية للمستفيد بالإيراد ، فيكفي أن يكون مقمياً في مصر حتى يخضع ما يحصل عليه من إيرادات للضريبة سواءً عن خدمات أدت في مصر

(١) انظر فتوى قسم الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، طمسف ٦٧٥/١/٤ ، جلسة ١٩٨٦/٣/٤ والتعليقات التفسيرية العامة رقم ٤ لسنة ١٩٨٦ التي صدرت في سبتمبر ١٩٨٦ بشأن خضوع الأجور والمكافآت التي تصرف بالعملة المحلية للعاملين بمشروع بحث الخريطة الصحية لمصر للضريبة على المرتبات والأجور طبقاً للاتفاقية الموقعة في إطار التماسون الصحي بين حكوتي الولايات المتحدة الأمريكية وجمهورية مصر العربية بتاريخ ١٩٧٥/١٠/٨ .

(٢) راجع ، د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٠٦ .

أوفى الخارج . وتعيين محل الإقامة أمر مضمون تنظم دلائله من ظروف الحال ومن موازنة بين صالح ذى الشأن وإقامته في مصر وصالحه في مختلف البلدان الأخرى . ويعتبر الشخص مقيماً في مصر إذا اتخذ منها محلاً لإقامته الرئيسية أو إذا كانت حاله الرئيسية فيها ، كما يجوز أن يكون للشخص أكثر من موطن في وقت واحد بشرط أن يتوافر في كل موطن له عنصر الاستقرار . فشكلاً يمكن أن يعتبر الشخص الأجنبي مقيماً في مصر أو مستوطناً بهيماً إذا اتخذها مستقراً له لسكنه أو عمله أو كانت حاله الرئيسية الموجودة في مصر لا تستوى معها في ذلك بلد آخر حتى لسر قصرت فترة وجود هذا الأجنبي في مصر وتعدد أسفاره أو جولاته إلى بلاد أخرى خارج مصر ، متى كان سفره مقروناً بنية العودة إلى مصر أو يعتبر هذا الشخص في هذه البلاد الأخرى مسافراً حتى يرجع إلى مصر ، فتسرى الضريبة على كل ما يتقاضاه من مرتبهات وما في حكمها حتى ولو تم الدفع لحسابه في الخارج ولم يتم سحب كامل المرتب أو بعضه في مصر (١) .

الحالة الثانية : أن يتم دفع الأيراد عن خدمات أدت في مصر :

وهنا تسرى الضريبة بناءً على معيار التبعية الاقتصادية للمستفيد بالأيراد ، فيكفي أن يكون الأيراد بسبب خدمات أدت في مصر حتى يخضع ما يحصل عليه المستفيد للضريبة ، وذلك دون نظر إلى جنسيته أو محل إقامته . وعلى ذلك تسرى الضريبة على المرتبات وما في حكمها التي تدفعها الهيئات الخاصة الأجنبية إلى أي شخص مقيم في الخارج عن خدمات أدت في مصر دون حاجة إلى أن يكون الدفع قد تم في مصر وذلك إعمالاً لنصوص المادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وحتى لو كان الأيراد عن عمل مؤقت في مصر .

(١) انظر التعليقات التفسيرية رقم (١) الصادرة في ١٩٥٦/١/٤ في شأن الأجنبي المقيم في مصر ، وانظر د . أحمد بدیع بلخ ، المرجع السابق ، ص ١١٥ .

وفي كل الأحوال يجب أن يكون الشخص الخاضع أو المستفيد بالايراد يرتبط بالجبهة المدنية بهذا الايراد برابطة تبعية كما ذكرنا ، بصارة أخرى يجب أن يكون الايراد ناتجاً من العمل التابع كقاعدة عامة .

المبحث الثالث

الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات

لبيان نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور فإنه يلزم تحديد الواقعة المنشئة لهذه الضريبة ذلك أن دين الضريبة لا يستحق للخزانة العامة لمجرد تحقق السبب الطارى، أى العادة الخاضعة ، ولمجرد وجود الشخص الخاضع ، فهذا الأخير يصبح مديناً بالضريبة اذا تحقق السبب القانوني أو الواقعة المنشئة لهذا الدين وهى ذات طبيعة اقتصادية ، لأنها تتعلق بالدخسل ، وذات طبيعة قانونية لوجوب تكيفها من الناحية القانونية . غير أن تحققها وأن كان يؤدى الى جلاء دين الضريبة ، فإنه لا ينشئ التزاماً محدداً بالدفع تجاه الشخص الخاضع ، ولذلك فإنه يستلزم بفكرة مساعدة هى فكرة استحقاق الضريبة والتي تدخل فى نطاق دراسة تحصيل الضريبة ، أما الواقعة المنشئة فى ذاتها فهى عنصر وصفى لتحديد نطاق سريان الضريبة على نحو ما ذكرنا (١) .

وقد استقر الفقه العالى الحديث على أن الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات والأجور هى وضع الايرادات الخاضعة لها

(١) انظر مقدمة هذا الفصل ولعمد من التفصيل راجع :

MEHL (L.): " Science et technique fiscales ,
P.U.F., 1959, Tom.1, p.59 et s., TIXIER et
Gest, op.cit, pp. 459-461 et COUR (C.),
Molinier (L.) et Tournie (G.): " Droit fiscal "
P.U.F., 1977, p. 69 et S.

تحت تصرف الممول وليس استحقاق الممول لهذه الإيرادات طسي نموًا هو مقدر في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ويعتبر الاستيلاء الفعلي للمول (١) على الإيراد الخاضع وجبه من أوجه وضع الإيراد تحت تصرفه وليس شرطًا لتحقيق الواقعة المنشئة. فالضريبة تسري بمجرد وضع المبلغ المستحق للممول تحت تصرفه حتى ولو لم يقبضه بالفعل. ومن أخلة ذلك أن يستعمل المرتب أو الأجر في سداد دين مستحق على الممول للجهة التي تدفع له الإيراد أو لمغيرها، وكذلك الأمر في حالة ما إذا أدرج الإيراد في حساب جار لصاحبه، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة في ذمة الممول حتى إذا كان الذي قبض الإيراد هو شخص آخر غير الممول ككاتب له أو وكيل عنه (٢).

يعتمد تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور من حيث الزمان على تاريخ تحقق الواقعة المنشئة لها، فهي تسري من تاريخ وضع الإيراد تحت تصرف الممول بالمعنى السابق دين أثمر رجعي إلا إذا قرر المشرع خلاف ذلك، كما أنها تستحق بالسعر

- (١) كان الخلاف قد ثار في الفقه العالي الفرنسي حول ما إذا كان أعداد القوائم بأسماء الممولين الخاضعين للضريبة طسي المرتبات هو الذي يؤدي إلى تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وينشئ الوصف القانوني لهم باعتبارهم ممولين كما يؤدي في نفس الوقت إلى استحقاق دين الضريبة. وقد ذهب جانب من الفقه إلى ذلك استنادًا إلى قرار لمجلس الدولة الفرنسي صدر في يوليو سنة ١٩٣٢، غير أن غالبية الفقه ذهب إلى أن هذا التفسير يصطدم مع صريح نصوص القانون، وإلى أن أعداد القوائم على إداري لا ينشئ الدين الضريبي وأن كان يجعله مستحق الأداء. ويسمح بمطالبة الممول في حالة عسده الأداء. ومن ثم فإن تحقق الواقعة المنشئة غير ملق على هذا العمل الإداري. انظر في ذلك *MRHL (L.), op. cit., p. 90 et 91*.
- (٢) انظر في هذا المعنى، أحمد حكمت يوسف وأبورفج الفلاح، "الجديد في ضريبة المهن الحرة وكسب العمل"، الإسكندرية، ١٩٥١، ص ١٠٠-١٠١.

السارى عند حدوث هذه الواقعة (١) . وتطبيقا لذلك فاذا فرض
وأن طالب أحد الموظفين الحكومة بفرق ما هيته من بعض السنوات
العاضية فأجابته الحكومة الى طلبه ووضعت مبلغ هذا الفرق تحت
تصرفه فان الضريبة تسرى على ذلك المبلغ عند دفعه رقم أنه يتعلق
بإيرادات من مدد طويلة مضت . غير أن الأمر محل خلاف ففى
بعض الحالات التى نذكر منها على سبيل المثال :

- حالة ما اذا طعت بعض المنشآت أن ثمة تفكير لدى المشرع
فى تخفيض سعر الضريبة فأعرت دفع مرتبات عطائها حتى وقسمت
اجرا ذلك التخفيض قانونا وذلك بهدف أن ينطبق عليها السعر
المنخفض الجديد بدل السعر القديم المرتفع . ويرى البعض
ويجب أن تخضع الإيرادات التى تدفعها هذه المنشآت للسعر
القديم المرتفع لأن القول بعكس ذلك يساعد على التهرب الضريبى
خاصة لظهور وجه التحايل اذا كانت المنشأة قد جرت على الصرف
فى يوم معين من الشهر ثم عجلت أو أخرت الصرف فى أحد الشهور
بمناسبة زيادة سعر الضريبة أو تخفيضها (٢) ونرجح اعتبار سلك
المنشأة فى هذه الحالة من قبل تجنب الضريبة وليس التهرب
منها بحيث لا يحق لصلحة الضرائب أن تطالب بتحصيل الضريبة
على أساس السعر القديم لأن الواقعة المنشأة لم تتحقق الا ففى
ظل القانون الجديد الذى ينطبق عليها بأثره الفورى .

- وعالة ما اذا توفى الموظف أثناء الشهر فاستحال وضع
المرتب تحت تصرفه من الناحية المادية . وهنا تسير مصلحة الضرائب
على أن الضريبة تسرى مع ذلك على المستحق له من مرتبه بالسعر
المطبق وقت الوفاة بينما يرى البعض بحق عدم اغضاع المبلغ المستحق
لضريبة المرتبات لأن الوفاة حالت دون تحقق الواقعة المنشأة

(١) التعليمات التفسيرية رقم (١) للعادة ٦٣ من القانون رقم

١٤ لسنة ١٩٣٩ والمقابلة للعادة (٥٦) من القانون رقم

١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) أحمد حكمت يوسف وأنور فرج الفلاح ، المرجع السابق ،

لهذه الضريبة ، معقولة أن طهيمة العرب تتحول بالوفاة من ايسراد الى رأس مال يؤمل الى وريثة الموظف مع باقى التركة ، ويخضع بالتالى لضريبة التركات كعنصر من عناصرها (١) .

معد أن حددنا نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور ، فإنه يخرج من هذا النطاق بعض الاعفاءات التى نص عليها القانون ، وهو ما سنتنقل الى دراسته فى الفصل الثانى من هذا الباب .

(١) انظر ، ذ . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ،

الفصل الثالث

الاعفاءات المقررة من الضريبة على المرتبات والأجور

أعفى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة على المرتبات والأجور وذلك لاعتبارات اجتماعية واقتصادية ، ويمكن تقسيم الاعفاءات المقررة الى ما يأتي :

- أولا : إعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة ولأولياء العائلية .
- ثانيا : إعفاءات أجور عمال اليومية .
- ثالثا : إعفاءات التأمين الاجتماعي والأدغار .
- رابعا : الإعفاءات المتعلقة بمقابل الحصول على الإيراد .
- خامسا : الإعفاءات المتعلقة بتصاريح السفر المجانية أو ذات الأجر المنخفض .
- سادسا : الإعفاءات التي تقضى بها قواعد القانون الدولي والاتفاقات الدولية .

وسنستعرض فيما يلي بإيجاز هذه الاعفاءات والملاحظات التي يمكن أن ترد عليها :

أولا : إعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة ولأولياء العائلية :
قررت المادة ٦٠ -٦ من القانون الحالي الإعفاء من الضريبة بالنسبة :

١ - لكل معول لا يزيد مجموع ما يحصل عليه من الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٥٥) من هذا القانون على ٧٢٠ جنيبها في السنة .

٢ - فإذا كان متزوجا ولا يعمل أولادا ، أو كان غير متزوج ويعمل ولدا أو أولادا ، فيكون حد الإعفاء ٨٤٠ جنيبها في السنة .

(١) تقابل المادة ٦٣ فقرة ٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٣ - وإذا كان متزوجا ومعمل ولدا أو أولادا ، فيكون حد الاعفا ٩٤٠ جنبها في النسبة .

وأضافت هذه المادة أنه إذا تجاوز مجموع ما يحصل عليه المعمل من الإيرادات الخاضعة للضريبة حد الاعفا ، يالغ الذكر ، فلا تسرى الضريبة الا على ما يزيد على هذا الحد . ويعتد في تحديد المعالين في تطبيق أحكام هذه المادة بحكم البنسب من المادة (٢٢) من هذا القانون (١) .

ولاحظ أن الاعفا جاء مطلقا بصرف النظر عن مبلغ ما يحصل عليه المعمل من إيرادات ، ومن ثم إذا كان متزوجا فانه يتمتع بالاعفا المقرر من نظر الى حالة الزوجة الطالبة . وذهب إلى صحة الضرائب في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذي أن الاعفا المقرر لأولاد المعمل منوط بالاعالة الفعلية والتالي إذا كان الولد قاصرا ولكنه ذا مال خاص آل اليه بالارث أو غيره من الأسباب زال الاعفا بسبب ذلك بشرط أن يكون الإيراد السنوي للولد يبلغ حد الاعفا (٢) . ونرى أن نصيب القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تسع بالأخذ بهذا التفسير .

كما يلاحظ أن العبرة عند تطبيق حدود الاعفا هي بحالة المعمل الاجتماعية وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، أي وضع الإيراد الخاضع تحت تصرف المعمل ، ومن ثم إذا تغيرت حالته الاجتماعية بأن تزوج أو ولد له ولد خلال السنة الضريبية ، وجب تعديل حد الاعفا الذي يتمتع به وذلك بنسبة المسددة

(١) يشترط في تحديد المعالين في هذه المادة والتي تقابل المادة ٤١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ :

أ - بالنسبة للابن : ألا يكون قد بلغ سن الحادية والعشرين وستثنى من ذلك إذا كان ذا طاعة تقصده من الكسب أو إذا كان طالب باحدى مراحل التعليم العالي بشرط عدم تجاوز سن السادسة والعشرين .

ب - بالنسبة للابنة : ألا تكون متزوجة أو طالبة .

(٢) راجع التعليمات التنفيذية رقم (١) من المادة ٤١ من =

بالموظف العام . وهذا يفسر الى حد كبير عدم انتاجية الموظف أو عامل القطاع العام ، وكثرة جرائم الأموال العامة والوظيفة العامة والواقع أن على المشرع التدخل ورفع هذه الحدود للحفاظ على كرامة وحياة الموظف العام ولأن المرتب لا يقرر فقط مقابل الانتاج وإنما أيضا للمستوى أو الوضع الوظيفي باعتبار أن الموظف مسئول مشمل للحكومة . ويؤكد ذلك ما هو مقرر من اعفاء بالنسبة لعمال اليومية .

ثانيا : اعفاءات أجور عمال اليومية :

حددت المادة ٦١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ شروط اعفاء أجور عمال العمالة من الضريبة على المرتبات والأجور وقد ميزت هذه المادة بين ثلاثة فروض حسب الأجر اليومي للعامل .

الأول : إذا كان الأجر اليومي للعامل لا يتجاوز أربعة جنيهات ، وهنا يتمتع باعفاء كامل من الضريبة دون نظر الى مسندة استخدام العامل .

الثاني : إذا كان الأجر اليومي للعامل يتجاوز أربعة جنيهات ولم يتجاوز ستة جنيهات ، وهنا يتمتع باعفاء جزئي عن مبلغ الأربعة جنيهات وتفرض الضريبة على ما يزيد على ذلك بسعر منخفض (٢ ٪) بشرط ألا تتجاوز مدة استخدام العامل الفعلية خلال السنة ستة أشهر متصلة أو منفصلة ولا تخضع للقواعد العامة التي تنطبق على الموظف العام وفيه من عمال القطاع العام والخاص .

الثالث : إذا كان الأجر اليومي للعامل يتجاوز ستة جنيهات وهنا يحرم من الاعفاء المقرر لعمال العمالة وذلك أي كانت مدة استخدامه ، وإن كان له الحق في التمتع بالاعفاءات المقررة في المادة ٦٠ سالفة الذكر وتلك المقررة في المادة ٦٢ على ما سنسرى . وواضح أن المشرع يحايى عمال اليومية على حساب الموظف العام وعمال القطاع العام والخاص ، وهو يحاول أن يصل الى الدقة في حصر المجتمع الضريبي والتي نعتقد أنها محاولة نظريية وفيه عطية لاستحالة الحصول على بيانات دقيقة عن أجور أو عدد

أيام عمل هذه الفئة من العمال ، فضلا عن أن المبالغ المعمدة شخص حق الخزنة العامة وهي أبعد ما تكون من واقع السوق .

ثالثا : الاعفاءات المتعلقة بالتأمين الاجتماعي والادخار :

مددت المادة ٦٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الاعفاءات الآتية :

أ - اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار التي تستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو النظم البلدية عنها أو قوانين المعاشات والادخار الحكومية وفقا للمادة الخاصة بند (ط) من قانون التأمين الاجتماعي رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ والعدلة بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ ، وفقا للقرار الوزاري رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٤ فان الاشتراكات الشهرية التي يتعطاها الموظف عن الأجر الثابت تصل الى ١٤ ٪ من هذا الأجر ، وقد يضاف إليها ١١ ٪ بالنسبة لمن يحصلون على أجر متغير (١) .

ب - اشتراكات العاملين في التأمين الخاص والتي تنشأ طبقا لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، وذلك لتشجيع أصحاب المنشآت الخاصة على انشاء صناديق تأمين خاصة بالعاملين لديهم . ويشترط القانون في هذه الحالة ألا تزيد جلة ما يخصم للعمل عن ١٥ ٪ من صافي الأيراد أو ١٠٠٠ جنيه أبها أقل ، كما لا يجوز خصم ذات الاشتراكات من رواتب أي ضريبة أخرى .

ج - أقساط التأمين على حياة العامل لصلحته ، أو لصلحة زوجه ، أو أولاده القصر وذلك بشرط ألا تزيد جلة ما يخصم للمعامل عن ١٥ ٪ من صافي الأيراد أو ١٠٠٠ جنيه أبها أقل ، كما لا يجوز خصم ذات الأقساط من رواتب أي ضريبة أخرى .

(١) يعتمد بحساب هذه الاعفاءات على ما يحصل عليه العامل من أجر أساسي وأجر متغير وفقا لنص المادة الخاصة من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ انظر في حساب هذه الاعفاءات د . حسن محمد كمال وسعيد عبد المنعم محمد الضرائب على الدخل ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٨ ، ص ٢٢٨ - ٢٣١ .

د - الإيرادات المرتبة لمدى الحياة التى تؤدى بهـ
شركات التأمين من واثق التأمين التى لا تقل مدتها مـ
١٠ سنوات، ويلاحظ أن المشرع قصد بذلك التشجيع على الادخار
الخاص ، وتأمين المنول وأسرتة من العرض والشيوخوخسة .

رابعاً : الإعفاء المتعلق بمقابل الحصول على الإيراد :

استحدث هذا الإعفاء القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ففى
المادة ٦٣ التى تنضى بأن خصم ١٠ ٪ من اجمالي الإيراد
الخاضع للضريبة مقابل الحصول على هذا الإيراد ، ويمكن
مقارنة هذا الخصم بما هو مقرر من خصم أقساط استهلاك رأس المال
من الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
مع فارق أن الخصم المقرر فى ضريبة المرتبات والأجور يتحدد
جزافاً بنسبة ١٠ ٪ من اجمالي الإيراد الخاضع .

وقد قررت المادة ٦٣ سالفه الذكر أن خصم الـ ١٠ ٪ يتم
اعماله بعد خصم الاشتراكات والمبالغ المنصوص عليها فى المادة
٦٢ أى بعد خصم اشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار
واشتراكات العاطلين فى صناديق التأمين الخاصة وأقساط
التأمين على حياة العمل لمصلحته أو مصلحة زوجه أو أولاده القصر
ثم بعد ذلك يتم اجراء الخصم المقرر للأعباء العائلية المنصوص عليه
فى المادة ٦٠ من القانون .

ويلاحظ أن المشرع يعقد الأمور بين مقتضى ، فبدلاً من
تطبيق المواد ٦٢ ثم ٦٣ ثم ٦٠ ، كان يجب عليه اتباع المنطق
والترتيب الحسابى سبباً عند صياغة نصوص القانون . وقد
أدى ذلك فى العمل الى مشكلتين الأولى قانونية ، والثانية
تتعلق بالعدالة الضريبية (١) .

من الناحية القانونية ، صدر قرار وزير المالية رقم ١٦٤ لسنة
١٩٨٢ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل (٢)

(١) انظر فى هذا المعنى ، المرجع السابق ص ١٣٢ ، ص ١٣٣ .

(٢) نشر بالجريدة الرسمية فى العدد رقم ١٨٦ (تابع) بتاريخ
١٩٨٢/٨/١٨ .

مغالفا قاعدة التدرج التشريعي في المادة ٣٤ بند ٣ ضد ٦ من هذا القرار . البند رقم ٣ فصل الفقرات أ ، ب من المادة ٦٢ من قانون الضرائب طُعن الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من الفقرة ج من نص المادة بأن أدخل خصم ضريبة الدفعة النسبية ، بالنسبة لموظفي الحكومة والقطاع العام ، بين خصم اشتراكات التأمين الاجتماعي والادخار والتأمين الخاص وبين خصم المظروف لأقساط التأمين على حياة الممثل مغالفا بذلك صريح نص المادة ٦٢ . أما البند رقم ٦ من القرار المشار اليه فقد خالف الترتيب المعقد الذي نصت عليه المادة ٦٣ في مجزئتها بتقديم خصم نسبة أ. ١٠ ٪ مقابل الحصول على الايراد بعدد خصم ضريبة الدفعة النسبية وهو ما لم يقرره القانون .

ومن ناحية العدالة الضريبية ، فقد ترتب على تطبيق المادة ٣٤ من اللائحة التنفيذية أن أصبح عامل القطاع الخاص في وضع أفضل من عامل الحكومة والقطاع العام عند حساب نسبة مقابل الحصول على الايراد ، اذ تزيد هذه النسبة في الحالة الأولى عنها في الحالة الثانية لتطبيق ضريبة الدفعة النسبية على موظفي الحكومة دون مستخدمي القطاع الخاص .

ونرى ضرورة أن يتدخل المشرع ويتدارك هذا الوضع بالنسبة للموظف العام الذي أصبح في وضع أسوأ من عامل اليومية فيما يتعلق بالخصم المقرر للحد الأدنى اللازم للعيشة كما رأينا ، وأسوأ من عامل القطاع الخاص فيما يتعلق بخصم نسبة أ. ١٠ ٪ مقابل الحصول على الايراد .

خاصا : الاعفاءات المتعلقة بتصاريح وتذاكر السفر المجانية
أودات الاجر المخفض :

تعتبر هذه التصاريح والتذاكر بحسب الأصل من المزايا العينية التي يجب تقدير قيمتها وضماها لوطء الضريبة اذا هي منحت للموظف أو العامل لغير أغراض الوظيفة . فبأن المشرع في المادة ٦٤ من القانون نص صراحة على أن " تعفى من الضريبة تصاريح وتذاكر السفر المجانية أودات الاجر المخفض

واستمارات نقل الأثاث بالمجان التي تمنحها الهيئة العامة لشئون السكك الحديدية للعاطلين بها وأسرههم لغير الأعمال الصالحة . كما تعفى تذاكر السفر المعانة أو ذات الأجر المنخفض التي تمنحها شركات الطيران ، والطلاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التي تعمل في مصر للعاطلين بهذه الشركات وأسرههم " . ونلاحظ أن المشرع المصري فصل بهذه المادة بين ما يجب ومنه ، فكان يمكن النص على هذا الاعفاء كاستثناء من المزايا المعينة الخاضعة للضريبة والمنصوص عليها في المادة ٥٨ من القانون بدلا من أفراد نص خاص بذلك في فصل مستقل (١) .

سادسا : الاعفاءات التي تقتضي بها قواعد القانون الدولي والاتفاقات الدولية :

تقتضي قواعد القانون الدولي والمجالات الدولية بمنح بعض المزايا والحصانات لروساء وطوك الدبل إذا سافروا خارج بلادهم ومنها اعفاء دخلهم من الضرائب ، وكذلك اعفاء مرتبات أعضاء السلك الدبلوماسي من الضرائب وذلك تطبيقا لمبدأ المعاملة بالمثل (٢) .

كما أن الاتفاقات الدولية التي تعقدها أو تنضم إليها مصر يجعل بها باعتبارها جزءا من القانون الداخلي واجب التطبيق من تاريخ تصديق مجلس الشعب عليها ، ومن ثم إذا قررت هذه الاتفاقات اعفاءات من الضرائب على الدخل وجب العمل بها . وينطبق نفس الحكم على الاعفاءات المقررة في القوانين المصرية الأخرى غير القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وقد نص المشرع على ذلك صراحة في هذا القانون الأخير في المادة ١٥١ بتقريره أن " لا تغل أحكام هذا القانون بما هو مقرر من اعفاءات ضريبية بمقتضى قوانين أخرى " ، وهي مادة جديدة أقرت ما كان عليه العمل قبل صدور القانون الحالي .

- (١) وعلى العكس نجد أن المشرع في هذا القانون يجمع بين ما يجب الفصل بينهما حيث جمع بين نطاق تطبيق الضريبة وسعرها في فصل واحد في المواد ٥٦٥ و ٥٦٦ مع أن السعر يجب وفقا لمقتضيات الفن الضريبي ، أن يأتي بعد تحديد نطاق الضريبة . انظر د . شريف رمسيس ، المرجع السابق ص ٢٧٣ ، ٢٧٤ .
- (٢)

ويلاحظ أخيراً أن الإعفاء جاء مطلقاً دون قيد أو شرط،
ومبين ثم يتمتع به الممول أياً كان مبلغ الإيراد الخاضع .
ولكن في حالة تعدد الأوعية التي تخضع لأكثر من ضريبة نوعية
فانه لا يجوز له أن يتمتع بالإعفاء واحد ، وهو في ذلك حراً
في اختيار الوعاء الذي يخضع منه الإعفاء وفقاً للحكم المستحدث في
المادة ١٥٠ من القانون الحالي ، بعد أن كان مقيداً بإجتماع
الخصم أولاً من وعاء الضريبة على المرتبات والأجور ثم يستكمل
حد الإعفاء من أوعية الضرائب النوعية الأخرى الأعلى سمياً
وفقاً لنص المادة ٨٧ مكرر من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

الفصل الرابع

وما* الضريبة على المرتبات والأجور

يمثل وما* الضريبة L'assiette de l'impôt الأساس الذى تفرض عليه والذى يحدده المشرع بخصائص تتميزه عن غيره خاصة من حيث مصدره والوقت الذى تستحق فيه الضريبة وأنسب الطرق لتحصيلها (١). وقد نظم الفصل الثانى من الباب الثالث من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وما* الضريبة على المرتبات والأجور فى المواد ٥٧ و ٥٨ على النحو الآتى :

مادة ٥٧ - تفرض الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أى إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله الى إيراد سنوى. وفى حالة حدوث تغيير فى الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب الضريبة من تاريخ هذا التغيير على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله الى إيراد سنوى ، والنسبة لتجمد المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت التى تصرف دفعة واحدة فى سنة ما يتم توزيع هذا التجمد على سنوات الاستحقاق ، وتحسب الضريبة على أساس ذلك .

مادة ٥٨ - فيما عدا ما ورد بالبند ٨ من المادة (١) من هذا القانون يتحدد وما* الضريبة على المرتبات على أساس مجموع ما يحصل عليه العامل من مرتبات وماهيات ، وأجور ، ومكافآت ، ودلات وإيرادات مرتبه لعدى الحياة ، فيما عدا المعاشات ، وما يكون ممنوحا له من المزايا النقدية أو العينية وذلك على الوجه الآتى :

١ - لا تسرى الضريبة على بدل طبيعة العمل الا فيما يجاوز ٢٤٠ جنبها سنويا وذلك مع عدم الاخلال بالاعفائات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

(١) انظر بالتفصيل :

BARRERE (A.) *Institutions financières, Dalloz, 1972, Tome I, pp. 268 - 275.

٢ - لا تسرى الضريبة على بدل التشييل أو بدل الاستقبال الا فيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنويا ، ويشترط ألا يزيد على المرتب أو المكافأة ، أو الأجر الأصلي ، وذلك مع عدم الإخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

٣ - لا تسرى الضريبة على المبالغ التى يتقاضاها العاملون كحوافز انتاج وذلك فى حدود ١٠٠ ٪ من المرتب ، أو المكافأة ، أو الأجر الأصلي . وشروط ألا تجاوز ٣٠٠٠ جنيه فى السنة .
* وتعتبر حوافز انتاج فى تطبيق أحكام هذا البند ما يلى :

(أ) المبالغ المدفوعة من الحكومة ، ووحدات الحكم المحلي ، والهيئات العامة ، وشركات ووحدات القطاع العام ، كحوافز انتاج طبقا للقوانين ، واللوائح المنظمة لها .

(ب) المبالغ المدفوعة من منشآت القطاع الخاص الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أو للضريبة على أرباح شركات الأموال ، لزيادة الانتاج أو رفع مستوى الخدمات ، طبقا للقواعد التى يحددها قرار من وزير المالية بعد رأى وزير القوى العاملة .

٤ - لا تسرى الضريبة على المزايا النقدية أو المبنية المتعلقة بالسكن التى يحصل عليها الخبراء الأجانب الخاضعون للضريبة على المرتبات بالسعر المحدد فى المادة (٥٦) من هذا القانون ، وكذلك المصريين العاملين فى مشروعات التنمية واستصلاح الأراضى أو التمددين الخاضعين لهذه الضريبة بالسعر المشار اليه .

٥ - لا يخضع للضريبة من المبالغ التى يتقاضاها مثلـ
المكاتب الاقليمية للشركات والمنشآت الأجنبية فى مصر الا ما يقابل نشاطهم فيها .

ومن هذين النصين يتضح أن مصـ^١ الضريبة على المرتبات والأجور يتحدد أولا بجمع ما يحصل عليه العامل من الاـ^٢ برادات الخاضعة للضريبة على اختلاف أنواعها ومصادرها ، وثانيا باستبعاد بعض العناصر من هذا الموصـ^٣ .

المبحث الأول تحديد العناصر التي تدخل في وطء الضريبة

يتكون وطء الضريبة على المرتبات والأجور من المبلغ الاجمالي الذي يحصل عليه الممول وهو يشتمل على العناصر الآتية :

أولاً : المرتبات وطء في حكمها والأجور والمكافآت ، السى غير ذلك مما مدته المادة ٥٥ من القانون .

ثانياً : العزايما النقدية .

ثالثاً : العزايما العينية .

ويمكن القول أن هذا الوطاء يتحدد نسبياً ، ودفعة واحدة ، ويشتمل على كل ما يحصل عليه الممول من إيرادات خاضعة وتشير في الآتى الى هذه المادى الثلاثة التى تحكم تحديد العناصر التى تدخل في وطء الضريبة على المرتبات والأجور .

المبدأ الأول : تحديد الوطاء على أساس نسبي :

لم يبين القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عند صدوره ما اذا كانت الضريبة على المرتبات والأجور نسبة أى تستحق من كل جزء مسن السنة بنسبة مدته أم سنوية أى تستحق عن السنة بأكملها ، وقد حسم المشرع الخلاف الذى ثار بهذا الصدد فى صالح مبدأ النسبة بأن أضاف الى القانون السابق المادة ٦٣ مكررة بالقانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٤٢ ^(١) وفى القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نصت المادة ٥٧ على نفس المبدأ بقولها " تفرض الضريبة على كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أى إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس الإيراد الشهرى بعد تحويله الى إيراد سنوى " .

وإذن يلزم لتحديد وطء الضريبة على هذا النحو اتباع عدة

خطوات :

(١) انظر فى ذلك ، د . محمد الحكيم الرفاعى : " الضرائب المباشرة " ،

دراسة مقارنة ١٩٤٢ ، ص ٣٨٧ و ص ٣٨٨ .

الأول : تتحل في تحويل الأيراد الخاضع الى ايراد
شهري على أساس عدد الأيام الفعلية للشهر الذى تقع فيه
العدة التى حقق فيها المصطلح الايراد .

الثانية : تتحل في تحويل الأيراد الشهري الى ايراد
سنوى بأن يضرب الأيراد الشهري فى اثنى عشر شهرا .

الثالثة : تتحل في تطبيق سعر الضريبة على الايراد
السنوى^(١) ، فنحصل على الضريبة السنوية التى بقضيتها على اثنى
عشر شهرا تتحدد الضريبة المستحقة شهريا على الوعاء . وأخيرا
تتحدد نسبة العدة التى حل فيها المصل الى عدد أشهر
الشهر الفعلية ، وتحسب الضريبة على هذا الأساس ، فإذا
حل نصف شهر استحق نصف الضريبة الشهرية وإذا حل ثلث
شهر استحق ثلث الضريبة وهكذا .

يلاحظ من ناحية أن المشرع أكد على هذا المبدأ
بقريره أنه إذا حدث تغيير فى الأيراد الخاضع للضريبة فبان
حساب الضريبة يعدل من تاريخ هذا التغيير على أساس الأيراد
الجديد بعد تحويله الى ايراد سنوى ، ومن ناحية أخرى ،
أفرد المشرع حكما خاصا ، بالنسبة لتجديد المرتبات وما فى حكمها
والأجور والمكافآت التى تصرف دفعة واحدة فى سنة ما ، مؤداه
أن يتم توزيع هذا التجديد على سنوات الاستحقاق وتحسب الضريبة
على أساس ذلك^(٢) .

المبدأ الثانى : تحديد الوعاء على أساس مجموع الايرادات
الخاضعة دفعة واحدة :

يتضح من استقراء نصوص المواد ٥٧ و ٥٨ من القانون رقم
١٥٧ لسنة ١٩٨١ المحددة لوعاء الضريبة أن الضريبة تسرى على
" أى ايراد من الايرادات الخاضعة " وذلك على أساس "مجموع ما يحصل

(١) وذلك بعد خصم الاعفاءات والاستقطاعات التى نص عليها
القانون . انظر الفصل السابق .

(٢) انظر المادة ٥٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

عليه الممول " . فالضريبة تسرى على كل العناصر التي يتكون منها الواحدة دفعية واحدة وليس على كل عنصر أو إيراد على حدة .

وترجع المحكمة من تقرير المشرع لهذا المبدأ إلى أن سعر الضريبة تصاعدى بالشرائح ، وأن هناك إعفاءً للحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعمال العائلية وغير ذلك من الإعفاءات ، ومن المتصور عند تعدد مصادر الإيراد ومعالجة كل مصدر على حدة أن يتمتع الممول بأكثر من إعفاء فتتكشف المادة الخاضعة وتقل حصيلة الضريبة فضلاً عن تنافى ذلك مع فلسفة الإعفاء الضريبي حيث يجب النظر إلى القدرة التكبيلية الحقيقية للممول على ضوء مجموع ما يحصل عليه .

وعلى ذلك إذا كان الممول يحصل على مرتبة حكومية ، وأجر من إحدى منشآت القطاع الخاص إذا أجاز له القانون ذلك ، كما يحصل على إيراد مرتب لعدة الحياة ، فإن الضريبة تسرى على مجموع هذه الإيرادات باعتبارها عدة عناصر في الواحدة ، وأحد ، بشرط أن تكون كلها من الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور وذلك تلافياً لتحقيق ازدواج ضريبي داخلي .

المبدأ الثالث : تحديد الواحدة على أساس ما يحصل عليه الممول فعلاً :

لتحديد الواحدة الضريبة على المرتبات والأجور يجب ضم الإيرادات التي حصل عليها الممول فعلاً . ويتضح ذلك أن تجمع المزايا النقدية إلى ما يحصل عليه من مرتبات وما في حكمها وأجور وغير ذلك مما عدته المادة ٥٥ من القانون ، كما يلزم إضافة القيمة النقدية للمزايا العينية التي يحصل عليها الممول إلى الواحدة الضريبة حتى يمكن القول أن الضريبة ^(١) تسرى على ما يحصل عليه الممول " فعلاً " .

ويقصد بالمزايا النقدية كل ما يستولي عليه الممول من مبالغ نقدية بصفة تبعية على أية صورة كانت ، سواءً باسم سميت ، سواءً كانت دورية أم عرضية ، مدفوعة من صاحب العمل أو من عائلته .

(١) انظر الفصل الأول من هذا الباب .

ومثلها مكافآت آخر السنة ، والجوائز والهبات والهدايا
التي تعطى في مناسبات الزواج والأعياد والميلاد وغيرها ،
والعمولة على المبيعات والضريبة التي يدفعها صاحب العمل
بدلاً من العمال ، والمنح التي تصرف للموظفين في بعض
المناسبات ومدة عامة كل مبلغ مقرر للمصرف منه على شئون الموظف
الخاصة وليس على شئون الوظيفة (١) . والتالي فان المبالغ
التي تصرف للموظف مقابل النفقات التي تتم لمباشرة أعمال الوظيفة
لا تدخل في وطء الضريبة ، كبدل الانتقال والسفر وبدل الملابس
الخاصة بالوظيفة كالشرطة واليهي وشركات الطيران . ولا يحسب
أن المشرع خرج على هذا المعيار من ناحيتين ، الأولى أنه
أخضع للضريبة بعض المزايا النقدية التي تخرج أصلاً من الوعاء
وذلك فيما يتعلق بهدلات التشيل والاستقبال اللازمة لمباشرة
أعمال الوظيفة ، والثانية أعفى من الضريبة بعض المزايا النقدية
التي تدخل أصلاً في الوعاء وذلك فيما يتعلق بحوافز الانتاج ،
وذلك بالشروط ونسب الحدود التي سنها في المحسث
التالي .

أما المزايا العينية فيقصد بها كل ما يحصل عليه العامل
من خدمات أو منافع بسبب عمله بالإضافة إلى إيراد الأصل .
ولا تبار الخدمة أو المنفعة ميزة عينية تقوم بالنقد وتضاف إلى
وطء الضريبة يجب من ناحية ، أن تكون منوطة له لشخصه
وليس لتمكينه من القيام بأعماله أو هي من مستلزمات هذا
العمل ، ومن ناحية أخرى ، أن تكون مجانية ، سواء كانت
المجانة كاملة أم جزئية . ومن ثم فان المزايا التي يحصل عليها
العامل ويدفع ثمنها تتجود من صفتها كمزية ولا تدخل في وطء
الضريبة ، كما لا يدخل في وطء الضريبة ما يمنح إلى بعض الموظفين
من مزايا عينية تعتبر من مستلزمات الوظيفة وفي حدود عطيتهم ،
كالسيارة المجانية المستخدمة في التنقلات الخاصة بالعمل ومثل
الغذاء الذي يصرف للعاملين في بعض الصناعات الضارة بالصحة

(١) راجع د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ، ص ٥٦٨ ،
وص ٥٦٩ .

مثل مثال طلاء السيارات في شركة النصر . وعلى العكس فسيان ما يمنح للعامل من مزية السيارة المجانية يدخل في نطاق الضريبة وكذلك تقديم الغذاء اليه طالما أن ذلك لا يتصل بأفراض الوظيفة . ويجدر بالذكر أن نلاحظ أن مصلحة الضرائب تقيم الميزة العينية على أساس المنفعة الشخصية التي عادت على الموظف من جسر الانتفاع بهذه الميزة مما يؤدي الى الاعتدال عادة في تقدير قيمتها ، كما أنها تعمل أحيانا الى تحديد نسبة جزائية من دخل الموظف أو العامل كمقابل للميزة العينية ومن ذلك حالة ما اذا منح صاحب العمل المستخدم سكنا مجانيا وألزمه بالاقامة فيه ، فان قيمة الميزة تتحدد على أساس ١٠ ٪ من المرتب مقابل السكن فقط وعلى أساس ١٥ ٪ منه مقابل السكن والمياه والنور . ويكره البعض أن هذا التحديد تحكمي ، ولعله من الأفضل احتساب الميزة العينية دائما على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط العوائد ، وإن تعذر ذلك على أساس إيجار الخلل ، ونؤيد ذلك خاصة وأن المصلحة تطبق هذا التقدير في حالة منح العامل سكنا مجانيا ، ون التزمه بالسكن فيه (١) .

يجد أن يتحدد الوعاء على النحو السالف الذكر ، فانه يلزم أن يستبعد منه ، فضلا عن الإعفاءات التي سبق دراستها ، بعض المبالغ التي نص عليها القانون .

(١) انظر في ذلك ، د . شريف رمسيس ، المرجع السابق ،

المبحث الثاني

المبالغ التي تخرج من وعاء الضريبة

عددت المادة ٥٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المبالغ التي تخرج من وعاء الضريبة على المرتبات والأجور على النحو التالي (١).

أولاً : بدل طبيعة العمل :

الأصل أن يخضع بدل طبيعة العمل ، مثل الذي يمنح للمهندسين في المناطق النائية والأطباء وفيرهم ، للضريبة على المرتبات والأجور باعتباره من المزايا النقدية التي تدخّل في وعاء الضريبة (٢).

(١) استثنت المادة ٥٨ من وعاء الضريبة ما ورد بالبند ٨ من المادة ١- من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، فالمرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية ودلات العضو وطبيعة العمل وفيرها من البدلات والهبات على اختلاف أنواعها التي تمنح لأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة من المساهمين في شركات التوصية بالأسهم ، والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ومن بعده القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن بعض الأحكام الخاصة بهذه الشركات ، لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور وإنما للضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

(٢) راجع في ذلك التعليقات التفسيرية رقم ٦ من المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وفئوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٩٥/٢/٣٧ بجلسة ١٩٧٤/٦/٥ بخصوص خضوع المكافآت المقررة بالقرار الجمهورى رقم ١٣٢٠ لسنة ١٩٦٨ للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها بدل طبيعة عمل .

فبما أن المادة ١٥٨ استثنت صراحة هذا البديل من الخضوع للضريبة وذلك فيما لا يجاوز ٢٤٠ جنيتها سنويا ، فإن جاوزها سببا دخلت الزيادة عن المبلغ المحدد في وطء الضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإضافات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

ثانيا : بديل التشثيل أو بديل الاستقبال :

من استقراء التعليمات التفسيرية لصلحة الضرائب يتضح أن خضوع هذه البدلات للضريبة على المرتبات والأجور قد يسير بالمراحل الآتية :

أ - قبل سنة ١٩٦٠ كانت هذه البدلات لا تعتبر من صفة للموظف الذي يتقاضاها إذا كان الغرض من صرفها للموظف هو انفاقها في شئون تتعلق بذات الوظيفة ولطائفة الدولة أو الهيئة الصارفة لها . وقد جرت صلحة الضرائب على تطبيق هذا المبدأ وسواء كان الموظف ملزما أو غير ملزم بتقديم حساب عن بديل التشثيل أو بديل الاستقبال لعدم تأثير ذلك على طبيعة البديل (١) .

ب - من أول أغسطس سنة ١٩٦٠ ، على العكس ، أصبحت هذه البدلات خاضعة للضريبة على المرتبات والأجور بصفة مطلقة وفقا للقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ والذي عدل أحكام المادة ٦٢ من القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٣٩ . وقد صدرت التعليمات التفسيرية رقم ٨ لهذه المادة ووضعت معيار عام مؤداه أنه يتعين في الحالات التي لم يرد فيها نص صريح النظر إلى طبيعة المبالغ التي تصرف للموظف فإن كانت تنطوي على إثابته وجب خضوعها للضريبة .

ج - وأخيرا جاء القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، قانون المدالة الضريبية في المادة ١٢ منه وأضاف إلى المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قيدا على خضوع هذه البدلات للضريبة ، إذ تقرّر عدم دخول مبالغ هذه البدلات في وطء الضريبة إذا لم تتجاوز حدا معيننا وشرط ألا تزيد على المرتسب

(١) التعليمات التفسيرية رقم ٨ للمادة ٦١ من قانون ١٤ لسنة

أو المكافأة أو الأجر الأصلي . وقد تبني المشرع في القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نص الموقوف في المادة ٥٧ وأصبحت القاعدة عدم سريان الضريبة على هذه البدلات (١) إلا فيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنوياً وشرط ألا يزيد عن المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلي . وذلك مع عدم الإخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

ثالثاً : حوافز الانتاج :

لا تدخل حوافز الانتاج في وعاء الضريبة على المرتبات في حدود ١٠٠ ٪ من المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلي بشرط ألا تجاوز ٣٠٠٠ جنيه في السنة . ويجب التفرقة في هذا الصدد بين :

أ - المبالغ المدفوعة من الحكومة ، ووحدات الحكم المحلي ، والهيئات العامة ، وشركات ووحدات القطاع العام ، وهذه المبالغ تعتبر حوافز انتاج ولا تدخل في وعاء الضريبة إذا نصت على ذلك القوانين واللوائح المنظمة لها .

ب - المبالغ المدفوعة من منشآت القطاع العام الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أو للضريبة على أرباح شركات الأموال ، لزيادة الانتاج أو رفع مستوى الخدمات ، وهذه المبالغ تعتبر حوافز انتاج وتخرج من وعاء الضريبة إذا حلت الشروط التي وضع عليها قرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ١٩٨٢ على النحو الآتي (٢) :

١ - أن تكون هذه المبالغ قد دفعت بسبب زيادة الانتاج أو رفع مستوى الخدمة . ويقصد بزيادة الانتاج كل عمل يؤدي الى الزيادة في الكميات لا تقل عن ٢٥ ٪ من انتاج السنة السابقة

(١) التعليمات التفسيرية رقم ٢٦ للمادة ٦٢ من قانون ٤ لسنة

١٩٣٩ والمعدلة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ صدرت في

١٩٧٩/٢/٢٧

(٢) الجريدة الرسمية ، العدد ١٨٦ (تابع) - ١٥/٨/١٩٨٢ .

وفقا لقرار المنشأة وبشروط ألا يقل مستوى الانتاج من حيث الكيف عن مستوى انتاج السنة السابقة . ويقتصد برفع مستوى الخدمة كل تحسين في أسلوب العمل أو تخفيض في تكاليف الانتاج أو تحسين مستواه أو انتاج أنواع جديدة ، بهدف زيادة المبيعات أو حجم المعاملات بنسبة لا تقل عن ٢٥ ٪ من المبيعات أو المعاملات وفقا لقرار المنشأة . وقد أفرد القرار المذكور حكما خاصا لشركات البترول المشتركة سواء العاطة في مجال الانتاج أو البحث أو الاستكشاف إذ اكتفى لاعتبار المبالغ المدفوعة حوافز انتاج أن تحقق الشركة ٨٠ ٪ على الأقل من خطة الانتاج أو البحث السنوي المعتمدة للشركة من الدولة مظلة في الهيئة العامة للبترول .

٢ - ألا تكون هذه المبالغ داخلة في مفهوم الأجر وفقا لحكم المادة الأولى من قانون العمل رقم ٢٧ لسنة ١٩٨١ وقد عرفت المادة المذكورة الأجربأنه كل ما يتقاضاه العامل لقاء عمله نقدا مضافا اليه جميع العلاوات أما كان نوعيا وعلى الأخص : العسالة الدورية ، والعسالة التي تصرف بسبب غلاء المعيشة وأعباء العائلة ، والعسالة التي تعطى للطوائف والمندوبين الجوابين والمعلمين التجاريين ، والامتيازات العينية ، وكل منحة تعطى للعامل عسالة على الأجر وما يصرف له جزاء أمانته أو كفاءته وما شابه وذلك إذا كانت هذه المبالغ مقررة في عقود العمل الفردية أو الجماعية أو الأنظمة الأساسية للعمل أو جرى العرف بمنحها ، وأخيرا الوهبة التسي يحصل عليها العامل في المحال العامة غير السياحية إذا جرى العرف بدفعها وكانت لها قواعد تسع بتحديد ها . وأذن هذه المبالغ تدخل بالكامل في وهاء الضريبة على المرتبات والأجور ولا تأخذ وصف "حافز انتاج" .

وبلاحظ على قرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ١٩٨٢ أنه ميز بين منشآت القطاع العام ومنشآت القطاع الخاص ، فزعم أن المادة ٨ سالفة الذكر لم تميز في الشروط العامة لعدم دخول حوافز الانتاج في وهاء الضريبة بين القطاع العام والقطاع الخاص ، فسان القرار السابق أخضع القطاع الخاص ، بتفويض من المشرع ، لشروط منتقدة من ناحيتين :

الأولى : أن القرار الوزاري لم يشترط الكيف فيما يتعلق برفع مستوى الخدمة ، وأنه وضع معياراً فضفاضاً لذلك يفتح الباب أمام التهرب الضريبي خاصة إذا كان عرض المبيعات أو المعاملات غير من لا يتأثر بزيادة الكم ونقصان الكيف أو كان مرناً بحيث أن انخفاض معين في ثمن السلعة أو الخدمة يؤدي إلى زيادة الكمية بنسبة مئوية أكبر من النسبة المئوية لانخفاض الثمن حتى مع تدهور الكيف . وفي الحالتين تحقق المنشأة سبباً لزيادة المنصوص عليها في القانون وتدفع مبالغ تحت وصف حوافز انتاج تخرج من وراء الضريبة على المرتبات والأجور .

والثانية : أنه حتى من حيث ربط القرار لحوافز الانتاج بزيادة الكم بما لا يقل عن ٢٥ ٪ من الانتاج الكلي للمنشأة ، فإنه لم يسمح باعطاء أى حافز لمجهود العامل الفردي وتغانيه في العمل والابتكار . وذلك يتضمن القرار قدر كبير من الغبن ومن الأفضل أن يتاح لكل فرد الحق في الحصول على حافز انتاج متى كان ذلك مبرراً (١) خاصة لعلامة ذلك لسياسة الدولة في تشجيع المبادرات الفردية والقطاع الخاص . كما يلاحظ على المادة ٥٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فيها يتعلق ببدل طبيعة العمل والتشغيل والاستقبال وحوافز الانتاج ، من ناحية وضعت هذه المادة حداً أقصى لما يجوز خصمه من وراء الضريبة تحت وصف هذه البدلات يبلغ أربعة آلاف جنيه سنوياً ومن ناحية أخرى تحفظت هذه المادة بالنسبة لبدلات طبيعة العمل والتشغيل أو الاستقبال بقولها : " وذلك مع عدم الإخلال بالاغفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة " وعلى ذلك فإن ما هو مقرر بالمادة ٥٨ فقرة ١ و ٢ لا يجب اعفاؤه هذه البدلات المنصوص عليها في قوانين خاصة ، كما أن الجمع بين هذه الاعفاءات أمر يتفق وصحيح حكم القانون (٢) . ومن ثم فإن هذا الاعفاء قد يتجاوز مبلغ

(١) انظر في هذا المعنى ، شريف رمسيس ، المرجع السابق ص ٣٩٠ .

(٢) رأى الجمعية العمومية للجمعية الفتوى والتشريع بمجلس الدولة في جلستها المنعقدة في ٣١ يناير ١٩٨٥ وهو تقرير لمبا

بلغ الأربعة آلاف جنيه سنويا إذا كان العامل ينطبق عليه قانون خاص يجزله اعفاء ما يتقاضاه كبدل طبيعة عمل أو بدل تشغيل أو أحدهما من الضريبة وأماكن الجمع بين ذلك وبين الاعفاء المقرر في المادة ٥٨ بند ١ و ٢ فيما لم يرد فيه نص في القانون الخاص (١).

رابعاً : مزية السكن التي يحصل عليها الخبراء الأجانب :

وفقاً للفقرة الرابعة من المادة ٥٨ من القانون لا تدخل في ضريبة على المرتبات المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التي يحصل عليها الخبراء الأجانب الخاضعون للضريبة على المرتبات بالسعر المحدد في المادة ٥٦ من القانون ،

= استقر عليه رأي مصلحة الضرائب . انظر في ذلك التعليمات التفسيرية رقم ٢٦ بشأن المعاملة الضريبية لبدايات التشغيل والاستقبال ، الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل والتعليقات التفسيرية والتنفيذية ، ١٩٨٣ ، ص ٦٢ وما بعدها ، وانظر في اقتراح وضع لائحة موحدة للحوافز تحقيقاً لمعادلة والمساواة بين العاطلين : التحقيق المنشور بمجلة العمال حول تطوير تشريعات الخدمة المدنية ، العدد رقم ٣٠ أكتوبر ١٩٨٨ ، ص ٢١ .

(١) انظر في ذلك التعليمات التفسيرية رقم ٢/ للمادة ٥٨ والصادرة في ٣٠/١١/١٩٨٦ والشارح لها في مقال سعيد سيد محمد " الجمع بين الاعفاءات المقررة لبدايات طبيعة العمل والتشغيل والاستقبال بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والاعفاءات المقررة لهذه البدايات بمقتضى قوانين خاصة " ، الأهرام الاقتصادي ، العدد ١٠٠٧ ، ١٩٨٨/٥/٢ ص ٧١ و ص ٧٣ . وانظر الشروط التي وضعتها مصلحة الضرائب في شأن اعتماد بدايات التشغيل للعاطلين بمنشآت القطاع الخاص ، في التعليمات التفسيرية رقم ٣ للمادة ٥٨ والصادرة في ٣٠/٦/١٩٨٧ .

وكذلك المصريين العاطلون في مشروعات التعمير واستصلاح الأراضي أو التعددين الخاضعين لهذه الضريبة بالسعر المشار اليه ، وإن كان من الممكن تبرير هذا الاستبعاد من وطء الضريبة بالنسبة للمصريين ، فإن ذلك يدق بالنسبة للأجانب ويعتبر مجحفا بالخزانة العامة ويفتح مغرجا كبيرا للتهرب الضريبي (١) . ونرى ضرورة ادخال هذه العيزة في وطء الضريبة على المرتبات بالنسبة للخبراء الأجانب خاصة وأن بعض التشريعات المقارنة ، كالتشريع الفرنسي ، يفرض ضريبة محلية على كل من له سكن على أساس القيمة الاجاريسية ودون نظر الى جنسية الساكنين (٢) .

خاصا : المبالغ التي يتقاضاها مثلو المكاتب الاقليمية :

وفقا للمفترقة الخامسة من المادة ٥٨ من القانون لا يخضع للضريبة من المبالغ التي يتقاضاها مثلو المكاتب الاقليمية للشركات والمنشآت الأجنبية في مصر الا ما يقابل نشاطهم فيها وذلك تطبيقا لمبدأ التبعية الاقتصادية في فرض الضريبة .

وفي خاتمة العناصر التي لا تدخل في وطء الضريبة على المرتبات والأجور ، ننبه القارئ الى عدة أمور لتعديده هذا الوعاء على نحد دقيق :

١ - أنه يجب مراعاة أن الضريبة تتناول الايرادات المقبوضة فعلا بمعنى تلك التي توضع تحت تصرف العميل ، ومن هنا كان الوعاء شاملا للمزايا النقدية والعينية وغير مشتمل على ما لم يحصل عليه العميل فعلا مثل قيمة الجزاءات والخصم الناشئ عن اجازات مرضية بغیر ماهية كاطمة .

٢ - أنه يجب مراعاة ومتابعة ما تقضى به القوانين المنظمة للوظيفة العامة ولتعقد العمل من أحكام لا مكان اعمال قاعدة أن الخاص

(١) من هذا الرأي د . حسن محمد كمال ود . سعيد عبد المنعم المرجع السابق ، ص ٢٢٤ .

(٢) راجع قانون ١٠ يناير سنة ١٩٨١ في فرنسا في :

TIXIER et GEST, op. cit., p. 51١ et p. 512.

يقتد العام حتى لا يتحدد وطء الضريبة على نحو خاطئ* بخصم ما يجب ادراجه أو جمع ما يجب خصمه (١).

٣- أنه يجب متابعة التعليمات التفسيرية الصادرة من مصلحة الضرائب خاصة بعد صدور القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وعدم الاكتفاء بالتعليمات الصادرة في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فهذه الأخيرة قد تتعارض مع ما استحدثته القانون الحالي من أحكام وتنطبق عليها قاعدة أن اللاحق ينسخ السابق فيما يتعارض معه (٢).

(١) انظر على سبيل المثال مؤلف الضرائب على الدخل فقها وتطبيقا ، للأساتذة حسن الزبواي ، والسيد شـرع وشعبان حافظ وأحمد الغندور ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨١ ص ١٥٨ حيث ذهب المؤلفون ، وهم من كبار موظفي مصلحة الضرائب ، الى اغضاع اشتراكات احتياطي المعاش من مدد الخدمة السابقة للضريبة ، مع تعارض ذلك صريح نص المادة ١٣٤ من القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ الخاص بالتأمين الاجتماعي . انظر كذلك الهامش التالي .

(٢) من ذلك أن مصلحة الضرائب جرت ، حتى آخر فبراير ١٩٧٥ سنة على اعفاء قيمة اشتراكات المعاش من وطء الضريبة على الدخل من العدد الحالية دون العدد السابقة (انظر مثلا التعليمات التفسيرية رقم ٤ ، ١٣ ، ١٥ للمادة ٦٢ من قانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ الصادر من مصلحة الضرائب الادارة العامة للبحوث - التعليمات من العدد من ١/٤/٦٥ الى يناير ١٩٧٠). ولكن من ١/٣/١٩٧٥ وصدور القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ ، قانون التأمين الاجتماعي ، نصت المادة ١٣٤ منه على أن " تعفى قيمة الاشتراكات المستحقة وفقا لأحكام هذا القانون من الضرائب والرسوم أيما كان نوعها وأمام عمومية النص ذهب مجلس الدولة وكذلك التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب الى عدم اغضاع قيمة هذه الاشتراكات للضريبة على العتبات سواء من مدد حاليتها أو سابقة (انظر فتوى ادارة الفتوى بهوزارة المالية -

٤ - وأخيراً يجب مراعاة أن المبالغ التي تخرج من وعاء الضريبة على المرتبات والأجور ينظر إليها بصفتها التي نص عليها القانون ودون النظر إلى العناصر التي تتكون منها هذه المبالغ . ومن ثم فقد تخرج مبالغ من وعاء الضريبة ، كحوافز الانتاج أو بدلات التشجيع ، ولكنها تدخل في تكوين عناصر مبلغ آخر يخرج بدوره من وعاء الضريبة تحت وصف آخر ، كأجر الاشتراك في نظام التأمين الاجتماعي والذي تمثل في حوافز الانتاج بعض البدلات منصرف من عناصر تحديد قيمته (١) .

= ملف رقم ٤ / ١ / ٢٩ الصادر في ٢٦ / ٢ / ١٩٧٧ والتعليقات التفسيرية رقم ٥٧ الصادر في ٦ / ٦ / ١٩٧٧ .

(١) راجع في ذلك فتوى إدارة الفتوى بمجلس الدولة ، ملف رقم ١٦ / ١ / ١٤٨٢ بتاريخ ١ / ١ / ١٩٨٠ ، والتعليمات التفسيرية رقم ٢٨ الصادر في ٢٧ / ٨ / ١٩٨٠ ورقم ١ / للمادة ٥٨ من القانون رقم ١٥٢ لسنة ١٩٨١ الصادر في ١ / ٦ / ١٩٨٦ .

الفصل الخامس

سعر وحساب الضريبة على المرتبات والأجور

حددت المواد ٥٦ ، ٥٩ ، ٦١ ، ٦٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أسعار الضريبة على المرتبات والأجور ويمكن التمييز في سعر الضريبة على المرتبات والأجور بين السعر العام والأسعار الخاصة التي قررها المشرع بالنسبة لبعض الحالات ، كما يمكن التمييز في قواعد تسوية وحساب الضريبة بين الماعطين في الحكومة ، والماعطين في القطاع الخاص والخبراء الأجانب وعمال المياومة .

أولا : السعر العام :

وقد نصت عليه المادة ٥٦ من القانون مقرر أن سعر الضريبة يحدد على الوجه الآتسى :

- ٢ ٪ على آل ٤٨٠ جنيها الأولسى .
- ٥ ٪ على آل ٤٨٠ جنيها الثانية .
- ١٠ ٪ على آل ٩٦٠ جنيها الثالثة .
- ١٥ ٪ على آل ٩٦٠ جنيها الرابعة .
- ١٨ ٪ على آل ٩٦٠ جنيها الخامسة .
- ٢٢ ٪ على ما زاد على ذلك .

ويلاحظ على هذا السعر أنه تصاعدى بالشرائح ، فيزداد بزيادة قيمة المادة الخاضعة ، كما أنه تصاعدى بتخفيض قيمة المادة الخاضعة إذ أن المادة ٥٦ قررت تطبيقه بعد اممال المادة ٦٠ المتعلقة بالاعفاءات اللازمة للحد الأدنى المسمول للمعيشة ولألماء العائلية . كما يلاحظ أنه القاعدة العامة التسرى تطبيق على الماعطين بالحكومة والقطاع العام ، وعمال المنشآت الخاصة وكذلك عمال اليومية في حالة تجاوز أيراداتهم ستة جنيهات في اليوم أو إذا كانت مدة استخدامهم السنوية الفعلية تتجاوز ستة شهور في السنة ويزيد أجرهم عن أربعة جنيهات ولا يتجاوز

سنة جنهيات فى اليوم ، كما ينطبق هذا السعر العام على
الخبراء الأجانب اذا كانت مدة استخدامهم تتجاوز ستة شهور
فى السنة . وأخيرا يلاحظ أن هذا السعر يتعلق بالانصراف
السوى للمعمل مع الأخذ فى الاعتبار مبدأ نسبة الاستحقاق
وشهرية التحصيل على النحو السابق بيانه فى تحديد ومسا
الضريبة .

ثانيا : الأسعار الخاصة :

نصت المادة ٥٩ والعادة ٦١ فقرة ٣ و ٢ على أسعار
خاصة للضريبة على المرتبات والأجور على النحو الآتى :
ماد (٥٦) استثناء من السعر المحدد فى المادة (٥٦) من هذا
القانون :

١ - تفرض الضريبة بسعر ١٠ ٪ ودين أى تخفيض على
المبالغ التى تدفع للخبراء الأجانب أيا كانت الجهة أو الهيئة
التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت اشرافها بشرط ألا تزيد
مدة استخدامهم على ستة أشهر فى السنة متصلة أو منقطعة .

٢ - تفرض الضريبة بسعر ٥ ٪ ودين أى تخفيض على
المبالغ التى يحصل عليها المواطن الخاضعون للضريبة فى وحدات
الجهات الادارية للدولة والحكم المعلى والهيئات العامة ووحدات
القطاع العام والمواطنين بكادرات خاصة علاوة على مرتباتهم
الأصلية من أى وزارة أو هيئة عامة أو أى جهة ادارية أو وحدة من
وحدات الحكم المعلى أو القطاع العام غير جهات عطهم الأصل .

ولا تخضع المبالغ المنصوص عليها فى هذه المادة
للضريبة العاسية على الدخل .

مادة (٦١) :

٢ - اذا تجاوز الأجر الموى أربعة جنهيات ولم يتجاوز
سنة جنهيات فرضت الضريبة بسعر ٢ ٪ على ما يزيد على الأربعة
جنهيات بشرط ألا يتجاوز مدة استخدام الفعلية خلال السنة ستة
أشهر متصلة أو منفصلة .

٣ - ولا يعد من عطل اليومعة كل من تجاوز أجره اليومي ستة جنيهات أيًا كانت مدة استعداده .

ولنا عدة ملاحظات على هذه الأسعار الخاصة :

أ - أنها أسعار نسبية وليست تصاعدي لا بالزواجر ولا من طريق الاعفاءات ، فالسعر يطبق على العادة الخاضعة دين السماح باجراً أية عسومات ويعتبر ذلك من مظاهر هيئة الضريبة كما ذكرنا .

ب - أن الفقرة الأولى من العادة ٥٩ تشترط لسريان السعر الخاص على إيرادات الخبراء الأجانب ألا تزيد مدة استعداده من ستة أشهر في السنة متصلة أو متقطعة ، وينتقد البعض بحق هذا النص لأنه لم يوضح بداية السنة ونهايتها ، كما لم يبين الحكم في حالة السنة المتصلة التي بلغ نصفها في سنة معينة ونصفها الآخر في السنة التالية لها ، كذلك يجب ألا يتتبع الخبير الأجنبي بالمعاطة المذكورة سوى مرة واحدة ولذلك ينتهي هذا الرأي إلى ضرورة تعديل هذا النص بحذف كلمة " فسي السنة " الواردة به (١) .

ج - وضعت اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ شروطاً لاعطال حكم البند الثاني من المادة ٥٩ من هذا القانون ، فقد نصت العادة ٣٥ من اللائحة أولاً على أن يكون الممول من العاطلين في وحدات الجهاز الإداري للدولة أو الحكم المحلي أو الهيئات العامة أو وحدات القطاع العام أو من العاطلين بكادرات خاصة ، وثانياً أن يحصل الممول معاملة على مرتبه الأصل على مبالغ مما تسري عليها الضريبة على المرتبات من أية وزارة أو هيئة عامة أو أية جهة إدارية أو جيدة من وحدات الحكم المحلي أو القطاع العام غير جهة عمله الأصلي أي تلك التي يصرف منها العامل مرتبه الأصلي . فإذا لم يتوافر أي من الشرطين المشار إليهما ، لا يجوز الصرف إلا بعد خصم الضريبة المستحقة على أساس بيان يقدمه الممول من جهة عمله

(١) د . حسين محمد كمال ود . سعيد عبد المنعم ، المرجع

الأصلى موضعاً به مفردات مرتبه ، وفي حالة عدم تقديم هذا البيان ، تخصم الضريبة تحت الحساب بالسعر المحدد لأعلى شريحة ، وفي جميع الأحوال تتم النسبة في نهاية العام بناءً على اقرار نهائي يقدمه الممول الى جهة عطفه الأصلية . وهذه المبالغ بالإضافة الى إيرادات الخبراء الأجانب لا تخضع للضريبة العامة على الأيراد .

د - يلاحظ أخيراً أن مهال اليومية تسرى عليها الضريبة بسعر ٢٪ على ما يزيد عن ٤ جنيهات يومياً وشرط ألا تتجاوز الأجرة مبلغ ستة جنيهات في اليوم ولا تزيد مدة الاستخدام الفعلية خلال السنة عن ستة أشهر متصلة أو متقطعة . فإذا لم يتوافر أي من الشرطين المشار إليهما فإن العامل بالماواة يعامل معاملة المستخدم في الحكومة أو القطاع الخاص ويخضع للسعر العام التصاعدي مع تمتعه بالاعفاءات المنصوص عليها في العادتين ٦٠ و ٦٢ من القانون .

ثالثاً : حساب الضريبة^(١) :

لتحديد قواعد حساب الضريبة على المرتبات والأجور يجب التفرقة بين الأشخاص الغاضعين بحسب صفاتهم الوظيفية على النحو التالي :

أ - العاملون بالحكومة والقطاع العام : ويتم حساب الضريبة المستحقة عليهم باتباع الخطوات الآتية :

١ - تحديد وطء^٢ ضريبة الدفعة النسبية وفقاً للعادة ٧٩ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة

(١) تقتصر على ذكر المعادى العامة لحساب الضريبة ، ونحيل القارئ الى المعالجة الضريبية لتطبيق ذلك ، انظر على سبيل المثال :

د . حسن محمد كمال ود . سعيد عبد المنعم محمد
المرجع السابق ص ٢٢٦ - ٢٣١ ، ص ٢٣٥ - ٢٤٣ ، ص ٢٤٩

- د . عبد الله المصعدي ، المرجع السابق ص ٢٠٢ - ٢٠٦ .

والمعدل بالقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٨٧ وذلك بأن يخصم من مجموع الايراد الشهري احتياطي المعاش والادخار (١٣ ٪) ، وأقساط التأمين على حياة الممول على النحو السابق بيانه عند تحديد وطء الضريبة .

٢ - حساب الدفعة النسبية على هذا الوطاء بتطبيق الأسعار المقررة لها وفقا للمادة ٧٩ سالف الذكر على الوجه الآتى :

المخمسون جنبيهما الأولي	مغفلة
أزيد من خمسين - مائتين وخمسين	ستة في الألف
أزيد من مائتين وخمسين - خمسمائة	ستة ونصف في الألف
أزيد من خمسمائة - ألف جنبيه	سبعة في الألف
أزيد من ألف - خمسة آلاف جنبيه	سبعة ونصف في الألف
أزيد من خمسة آلاف - عشرة آلاف جنبيه	ثمانية في الألف

وكل ما يزيد من عشرة آلاف جنبيه تستحق عنه الضريبة بواقع ثلاثة في الألف من الزيادة .

٣ - تحديد الوطاء الشهري للضريبة على المرتبات، وتحصل عليه يخصم ضريبة الدفعة النسبية من وطء الدفعة النسبية، وتحوله الى وطء سنوي بخصمه في ١٢ .

٤ - يخصم من هذا الوطاء : الاعفاءات المقررة من الضريبة في الحدود المبينة في القانون ، يخصم من المتبقى بعد ذلك ١٠ ٪ مقابل الحصول على الايراد وأخيرا يستنزل من الباقي الاعفاء المقرر للحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية . ويجب اتباع الترتيب السابق في اجراء الخصم .

٥ - تطبيق أسعار الضريبة المحددة في المادة ٥٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على الباقي ، فنحصل على الضريبة السنوية والتي يجب أن ترد الى ضريبة شهرية بقسمتها

على ١٢ ويخص منها ٥٠ طلم دفعة توفيق .

٦ - ويخصم جطة المبالغ السابق ذكرها ، بها فيهمنا الضريبة ، من الأيراد الشهري الفاضل للضريبة ، يحصل على صافى المرتب الذى يحصل عليه الموظف العام .

وبلاحظ أن الضريبة تسرى على العاطلين بالحكومة والقطاع العام بسعر خاص مقرر فى المادة ٩٠ (هـ) بالنسبة للمبالغ التى يحصلون عليها علاوة على مرتباتهم الأصلية من جهات حكومية غير جهة عليهم الأصل على النحو السابق بهائس .

ب - العاطلون بالقطاع الخاص :

وتنطبق عليهم نفس القواعد التى تنطبق على العاطلين بالحكومة والقطاع العام فبما عدا حساب الدفعة النسبية حيث لا يخضع لها العاطل فى القطاع الخاص ، فالخطوات رقم ٢ ، ٣ لا تتبع فى خصوص تحديد ويخصم ضريبة الدفعة النسبية .

ج - الخبراء الأجانب :

وتفرض الضريبة على إيراداتهم دون اجراء أى خصم بنسبة ١٠ ٪ من وماء الضريبة على النحو السابق بهائس .

د - عال المعاومة :

وقد رأينا أن الضريبة تسرى عليهم بسعر ٢ ٪ فيما يزيد عن ٤ جنيهات فى اليوم بحيث لا يتجاوز الأجر اليومى للعامل مبلغ ٦ جنيهات فى اليوم .

وبلاحظ عند حساب الضريبة تطبيق المادة ١ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٨٤^(١) المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦^(٢) بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة . وتنص هذه المادة على أن يفرض رسم يسمى " رسم تنمية

(١) الجريدة الرسمية ، العدد ٤٠ تاريخ (أ) ٤٠ / ١٠ / ١٩٨٤ .

(٢) الجريدة الرسمية ، العدد ١٥ تابع ، ١٠ / ٤ / ١٩٨٦ .

الموارد العالية للدولة" بنسبة ٢ ٪ على ما يزيد طـــــــســــسـي
١٨٠٠٠ ج من المرتبات وما في حكمها . وقد ذهبت مصلحة
الضرائب بحق الى أن ما يسمى رسم تنمية الموارد هو في حقيقته
ضريبة وليس رسماً ، إذ أن الضريبة تشل كل غريضة مالية
تجبى دون مقابل يتخل في خدمة خاصة حتى ولو سميت رسماً
ذلك أن العبء بطبيعة الغريضة المالية المقررة وليس بتسميتها ،
ويتحدد وما هذا الرسم على أساس الوعاء الذي أتخذ أساساً
لربط الضريبة أي بعد استبعاد كافة الاستقطاعات والاعفاءات
المقررة في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (١) .

(١) انظر التعليمات التفسيرية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ الصادرة
في ٢٧/٢/١٩٨٥ ، والتعليمات التفسيرية رقم ٤ /
لسنة ١٩٨٥ الصادرة في ١٧/٣/١٩٨٥ .

الفصل السادس

اقرارات الضريبة على المرتبات والأجور وتحصيلها والطعن فيها

وردت القواعد المنظمة للاقرارات المتعلقة بالضريبة طسسى المرتبات والأجور فى المواد من ٦٥ الى ٦٩ ، وظلك المتعلقة بتحصيل الضريبة فى المواد ٧٠ و ٧١ ، أما الاعتراض والطعن فقد نظمت المادة ٧٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

أولا : الاقرارات المتعلقة بالضريبة على المرتبات والأجور :

لضمان ربط وتحصيل الضريبة على المرتبات والأجور ~~أوجب~~ القانون العالى وكذلك لاحتة التنفيذة بعض الالتزامات بتقديم الاقرارات على أصحاب الأعمال من جهة - فيما عدا الحكومة والصالح العامة وهيئات الحكم المعلقى - وعلى الممولين من جهة أخرى .

١ - الاقرارات التى يلتزم بها صاحب العمل :

أ - تنص المادة ٦٥ على أن " يلتزم أصحاب الأعمال مسن الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين من يعمل لديهم أى مسن العاطلين أو العمال بمرتب أو مكافأة أو أجر أو أتعاب أن يقدموا الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ستين يوما من تاريخ الالتحاق بالخدمة أو العمل كشفا فيما فيه :

١ - أسماء ومعال إقامة ووظائف العاطلين لديهم .

٢ - مقدار مرتباتهم أو ماهياتهم أو أجورهم أو أتعابهم .

ويجوز أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد وشروط خاصة بالشركات ، والمنشآت ، والهيئات ، والجمعيات ، التى تستخدم خمسين شخصا فأكثر .

ويلاحظ أن المشزع بهذا النص ألغى الحكم الذى كان مقررا فى المادة ٦٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والتى كانت

تقضى بأعفاً صاحب العمل من تقديم الاقرار بالنسبة للعمـمسـال الذين لا تتجاوز أجورهم حد الاعفاً من الضريبة ، ومن ثم يلتزم صاحب العمل بتقديم الكشف المشار اليه في كل الأحوال .

كما يلاحظ أن المادة ٦٥ من القانون الحالي أجابت أن :
تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد وشروط خاصة بالشركات والمنشآت والهيئات ، والجمعيات ، التي تستخدم عمسين شخصاً فأكثر .
وقد نصت اللائحة التنفيذية في المادة ٣٢ على أنه يجوز لرئيس المؤسسة الكائن في دائرة اختصاصها مركز الإدارة أو المحاسب الرئيسى للشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية التي تستخدم عمسين شخصاً فأكثر ، وبناءً على طلب هذه الجهات اتباع الاجراءات الآتية فيما يتعلق بتقديم البيانات المطلوبة قانوناً وتوريد الضريبة التي تخصمها من المرتبات وما نسي حكمها والمعاهيات والأجور والمكافآت :

- تقوم الجهات المذكورة في خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطارها بقبول الطلب بتقديم الكشف المنصوص عليه في المادة ٦٥ من القانون مع اشتغاله كذلك على البيانات المشار اليها نفسى المادة ٦٦ من القانون .

- على هذه الجهات أن تبين مقدار الضريبة التي كانت تدفع عن السنة السابقة على تقديم الطلب .

وتعفى الجهات المشار اليها من تقديم أى بيان اضافى خلال السنة عما قد يطرأ من تعديلات على البيانات المقدمة منها على أن تقدم في خلال الشهرين الأولين من كل عام كشفاً متضمناً البيانات الآتية :

- كافة التعديلات الواجب ادخالها على البيانات السابق تقديمها والتي تتعلق بالتفسيرات التي استحدثت خلال السنة السابقة في أشخاص العاطين أو العمال أو في مقدار المبالغ التي تصرف لهم .

- المبالغ الفعلية التي صرفت لكل منهم في السنة الماضية .

- مقدار الضريبة المستحقة فعلا عن المبالغ الخاضعة لهذه الضريبة في السنة الطائفة .

والى أن يقدم الكشف السنوى الذى تصوى على أساسه الضريبة نهائيا ، تقوم هذه الجهات بتوريد الضريبة الى الأمورية المختصة^(١) بحقة مؤقتة فى آخر كل ثلاثة أشهر أى فى ٣١ مارس ، ٣٠ يونيو ، ٣٠ سبتمبر ، ٣١ ديسمبر من كل عام على أساس ربيع الضريبة التى استحققت أو كانت تستحق من السنة الطائفة ودرعاة ما قد ينشأ من تعديل فى سعر الضريبة . وعند تسوية الضريبة نهائيا فى آخر السنة تقوم الجهات المذكورة فورا بدفع ما يكون عليها لصلحة الضرائب زيادة عما دفعت كما يرد إليها ما تكون قد دفعت زيادة على ما هو مستحق للصلحة .

ب- وتنص المادة ٦٦ على أن :

" يلتزم مديرو الشركات ، والمنشآت ، والهيئات الخاصة ، والجمعيات أو المعاهد التعليمية أن يقدموا لأموارية الضرائب المختصة بالاضافة الى ما هو منصوص عليه فى المادة (٦٥) من هذا القانون وفى ذات الصناد المنصوص عليه فيها كشفا مهينا فيه :

١ - اسم ومحل إقامة أى شخص يشغل وظيفة مدير أو عضو أوسكرتير مجلس إدارة أو هيئة مراقبة أو لجنة أو غير ذلك ، ومقدار أتعابه أو مكافآته ولو كان تقديرها منوطا بقرار يصدر من مجلس الإدارة أو من الجمعية العمومية .

٢ - مقدار كل مبلغ يدفع الى أى شخص بمناسبة قيامه بعمل من أعمال مهنته على سبيل العمولة أو السمسرة أو الوسرد التجارى* أو غير ذلك من الأتعاب أو الهبات أو المكافآت سواء كان دفعها بصفة دائمة أم بصفة عارضة .

(١) انظر لتعدد المقصود بالأمورية المختصة فى تطبيق أحكام المواد من ٦٥ الى ٧٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

* يقصد بالرد التجارى قيام البائع برد جزء من ثمن الشئسراء لظهور المغالاة فيه ، وهو ما لا يمكن تصويره متصلا بالايرادات

وبلاحظ على الفقرة الأولى من هذه المادة أنها تكرر نفس ما قررت المادة ٦٥ السابق الإشارة إليها فضلا عن أن الشركة أو المنشأة التي يعمل بها الأشخاص المشار إليهم في المادة ٦٦ يلزم أن تقدم عنهم هذه الشركة أو المنشأة الكشف الموضح في المادة ٦٥ . كما يلاحظ على الفقرة الثانية منها أنها لا يكتفيها الغموض لأن ما ذكرته من مبالغ يتصل عادة بضريبة الأرباح التجارية والصناعية فضلا عن أن العمولة والسمسرة تشطبها المادة ١٥ من القانون (١) .

ومع ذلك يمكن تبرير هذا التكرار من جانب المشرع بأنه يمكن عن طريق هذه الاقرارات متابعة وحصر ممولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالإضافة الى منع كل تهريب من الضريبة على المرتبات والأجور ، فلا شك أن التزام المنشأة بتقديم اقرار عن هذه المبالغ ستأدية الضريبة عنها يعتبر وسيلة فعالة لتحصيل الضريبة .

ج - كذلك أوجب القانون في ٦٧ م منه أن :
"يلتزم الأفراد ، والشركات ، والهيئات الخاصة والجمعيات ، والمعاهد التعليمية ، الذين يدفعون إيرادات مرتبة لمسمى الحياة بأن يقدموا الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ستين يوما من تاريخ تولد الحق في الإيراد - كشفاً ببيان وأسماء ومحال اقامة أصحاب الإيرادات المذكورة ، وبيان مقدارها وشروط دفعها" .

د - وأخيرا نصت المادة ٦٨ على أنه " يجب تبليغ مأمورية الضرائب المختصة بكل تعديل يطرأ على البيانات المنصوص عليها في المادتين ٦٦ و ٦٧ من هذا القانون خلال أربعين يوما من تاريخ حدوثه" . وبلاحظ أن المادة ٣١ من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل نصت على أن "تبليغ التعديلات الطارئة على محتويات الكشوف المقدمة طبقا للمسود - الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور ، انظر أحمد حكمت يوسف وأنور فوج الفلاح ، المرجع السابق ص ٧٥ .

(١) تقابل المادة ٣٢ مكرر من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٦٥، ٦٦، ٦٧ من القانون الى مأمورية الضرائب السابق ارسال الكشف الأصلية عنها وذلك خلال أربعين يوما من تاريخ حدوث هذه التعديلات". ووضح أن القانون أشار الى التعديل الذى يتناول البيانات الواردة بالمادتين ٦٦، ٦٧ بينما اللائحة أضافت التعديل الذى يتناول المادة ٦٥ أيضا ، ولذلك يسرى البعض بحق أنه من غير الجائز الاعتماد بها ورد فى اللائحة بشأن المادة ٦٥ وتضمن اجراء تعديل تشريعى فى هذا المصدد لأنه لا يجوز لللائحة أن تخالف القانون باعتبارها أداة أدنى فى سلم التدرج القانونى (١).

٢ - القرارات التى يلتزم بها العميل :

نصت المادة ٦٩ على أن " يلتزم كل شخص يتقاضى مرتبات أو مكافآت أو مميزات أو أجور أو إيرادات مرتبة لدى الحياة يتجاوز مجموعها حدود الاعفاء المقرر للأعمال العائلية أيا كان مصدرها أو صادرها - بأن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خلال أربعين يوما من تاريخ التحاقه بالعمل أو من تاريخ تولده حقه فى الترتيب كافة البيانات المتعلقة بمقدار ما يتقاضاه مسن مرتبات أو مكافآت أو مميزات أو أجور أو إيرادات مرتبة لدى الحياة مع بيان اسمه ومحل اقامته وأسماء ومحل اقامة من يعمل لديهم أو من يدفعون له الايراد".

ويوضح أن الحكمة من هذا الالتزام تتحصل فى خلق نوع من الرقابة على أصحاب الأعمال وفيرهم من يلتزمون بدفع الايراد الخاضع للضريبة وذلك بالزام العميل ببيان ما يتقاضاه واسم ومحل اقامة من يعمل لديهم أو من يدفعون له الايراد . غير أن مدة الأربعين يوما المنصوص عليها فى هذه المادة تحكيمية ولا تتفق مع الحكمة من الالتزام وكان الأجدر بالشرع أن يوحده القاعدة ويجعلها ستمين يوما أسوة بما قرره فى المادة ٦٥ المتعلقة بالالتزام أصحاب الأعمال .

(١) د . زكريا محمد بيومي " قانون الضرائب على الدخل " ، منشأة

كما يتضح أن هذا الالتزام قاصر على عمال ومستخدمى القطاع الخاص ، أما موظفى ومستخدمى الحكومة والقطاع العام ، فالقاعدة أنهم لا يلتزمون بتقديم الاقرار محل الدراسة . ويرجع ذلك الى أن هذه الجهات تستقطع من الايراد الخاضع قسمة الضريبة المستحقة وتوردها الى مصلحة الضرائب فى الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر (١) ومع ذلك اذا كان المعول التابع للحكومة يحصل علاوة على مرتبه الأصلية على مبالغ مما تسسرى عليها الضريبة من أية وزارة أو هيئة عامة أو أى جهة ادارية أو وحدة من وحدات الحكم المحلي أو القطاع العام غير جهة عطسه الأصلية فانه يجوز له أن يقدم اقراره مباشرة الى المأمورية المختصة (٢) .

فإن المعول يلتزم بتقديم الاقرار الى مصلحة الضرائب فى حالة ما اذا كان يحصل من جهات غير حكومية على ايرادات خاضعة للضريبة ، وسواء كان كل من هذه الايرادات يبلغ النصاب الذى يجعله خاضعا للضريبة ، أو كان بعض هذه الايرادات يبلغ النصاب وبعضها لا يبلغه ، أو كان كل ايراد على حدة لا يخضع فى ذاته للضريبة لعدم تجاوزه حد الاعفاء فى حين أن المجموع يتجاوز هذا الحد لأن الضريبة تحسب على أساس مجموع ما يستولى عليه صاحب الشأن وسعرها تصاعدى . وفى هذه الحالة يجب أن يتضمن الاقرار بيان مجموع الايرادات التى تخضع للضريبة واسم الجهة التى يختارها المعول لكى تخصم لحساب مصلحة الضرائب قيمة فرق الضريبة الناشئ من تطبيق السعر التصاعدى على مجموع الايرادات ، فإذا لم يحدد المعول هذه الجهة فان مأمور الضرائب يقوم بتعيينها (٣) .

- (١) راجع المادة ٣٨ من اللائحة التنفيذية للقانون .
- (٢) راجع المادة ٥٩ بند ٢ من القانون والمادة ٣٦ من اللائحة التنفيذية .
- (٣) انظر ، أحمد حكمت يوسف وأنور فرج الفلاح ، المرجع السابق ، ص ٧٧ و ٧٨ . وراجع المادة ٣٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتى تسرى على كل من =

كذلك قد يلزم الممول ، ليس فقط بتقديم الاقرار الضريبي ، بل أيضا بتوريد الضريبة التي صلحة الضرائب خروجاً طـــــــى قاعدة الحجز من المنع على ما سئرى .

ثانياً : تحصيل الضريبة :

يلجأ المشرع الضريبي الى طريقة الحجز من المنع كلما سمحت له الظروف بذلك لضمان فزارة الحصيلة وتضييق فرص التهرب الضريبي فضلاً عن تسهيل العمل على الادارة الضريبية . وتعتبر المرتبات والأجور من الأوعية المناسبة لتطبيق هذه الطريقة ، ولذلك فالقاعدة هي تحصيل هذه الضريبة من المنع الا اذا حالت الظروف دون ذلك فيلتزم صاحب الإيراد بتوريد الضريبة بنفسه .

١ - قاعدة الحجز من المنع :

نصت على هذه القاعدة المادة ٧٠ من القانون الحالي بقولها : " يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيراد الخاضع للضريبة بأن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من العالغ المنصوص عليها في المادة (٥٨) من هذا القانون قيمة الضرائب المستحقة .

ويتعين عليهم أن يوردوا الى المأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر قيمة ما خصموه ، من الدفعات التي أجروها في الشهر السابق .

ويجوز أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد أو شروطاً خاصة بالشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية التي تستخدم خمسين شخصاً فأكثر " .

ولاحظ أن المدة التي يتم خلالها توريد حصيلة الضريبة تختلف بحسب الأحوال على النحو الآتسى :

أ - اذا كان الإيراد الخاضع بمصرف شهرياً ، فإنه يتعين توريد الضريبة الى المأمورية المختصة في الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للصرف (١) .

ب - يتقاضى إيراداً فما يخضع للضريبة على المرتبات ولا تسعرى عليه أحكام الخصم من المنع .
(١) راجع المادة ٣٨ من اللائحة التنفيذية للقانون .

ب - إذا كان الأيراد الخاضع يتم دفعه في فترات تتزيد عن الشهر أو كان يدفع سنويا كالأيرادات العرتبة لدى الحياة في بعض الحالات وكذلك الاستحقاق الثابت في الوقت فأنه يتعين توريد الضريبة إلى الأمورية المختصة في خلال الخمسة عشر يوما التالية للشهر الذي تم دفع الأيراد فيه .

ج - إذا كان العمل يتقاضى فوق وكتبه أو أجره الشهري مبالغ أخرى غير ثابتة المقدار كان تكون نسبة مئوية من الراتب أو في صورة أتعاب أو هبات أو مكافآت دورية ، أو كان يتقاضى أجرا عرضيا ، فإنه يجب توريد الضريبة المستحقة على هذه المبالغ إلى الأمورية المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر الذي أجرى فيه الخصم ، وتساوى الضريبة في آخر السببسة ، وتورد الفروق إلى الأمورية المختصة (١) .

د - إذا كان العمل يحصل على راتبه في صورة مبالغ غير معددة القيمة ، كالمكافآت غير الشهرية أو الأتعاب ، فإن الضريبة المستحقة على هذه المبالغ تسوى في آخر السنة وتورد إلى الأمورية الضرائب في خلال الخمسة عشر يوما التالية لانتهاؤها السنة مع بقا صاحب العمل مسئولاً عن توريدها لصلح مصلحة الضرائب (٢) .

هـ - وأخيرا ، رأينا أن المادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية أجازت توريد الضريبة بصفة مؤقتة في آخر كل ثلاثة أشهر من كل عام على أساس ربع الضريبة التي استحققت أو كانت تستحق ضمن السنة العاضية وذلك بالنسبة للشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية التي تستخدم عشرين شخصا فأكثر .

وفي كل الأحوال عند تسوية الضريبة نهائيا في آخر السنة ، تقوم الجهات المدينة بالأيراد الخاضع فوراً بدفع ما يكون مطلقا مصلحة الضرائب زيادة عما دفعته أو تقوم باسترداد ما قد

(١) المادة ٣٧ من اللائحة التنفيذية للقانون .

(٢) انظر ، د . زكريا بيومي ، المرجع السابق ، ص ٤٢٢ .

تكون قد دفعته زيادة على ما هو مستحق للمصلحة (١).

٢ - التزام الممول بتوريد الضريبة :

يلزم المشرع الممول بتوريد الضريبة في الحالات التي يصعب فيها تطبيق طريقة الحجز من المنبع ، ويوضح ذلك بهجلاً في الحالتين الآتيتين :

أ - إذا كان صاحب العمل أو الملتزم يدفع الأيراد العارض غير مقيم في مصر ، أو لم يكن له فيها مركز أو منشآت ، فهنا يلتزم الممول نفسه بتوريد الضريبة .

ب - إذا كان الأيراد الذي يبلغ مجموع حد الغضوض للضريبة يتكون من عناصر يقل كل منها على حده عن هذا الحد . وقد نصت على ذلك المادة ٧١ من القانون ، وألزامت المادة ٣٣ من اللائحة التنفيذية أن يقدم الممول إقراره في الحالتين خلال شهرين من كل عام على النموذج رقم ٢٦ ضرائب أو أمية ورقة شاملة للبيانات الواردة به .

ويتم التحصيل بالتطبيق للقواعد العامة التي نظمها الفصل الأول والثاني من الباب الثامن من الكتاب الثالث من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كذلك تخضع هذه الضريبة لكافة الأحكام العامة المنصوص عليها في هذا الكتاب والمتعلقة بتقادم دين الضريبة والجزاءات المقررة ... الخ . وتكسبون مراجعة حسابات الجهات الحكومية ووحدات الحكم المحلي للتحقق من صحة تطبيق أحكام القانون واللائحة التنفيذية والتعليمات التفسيرية المتعلقة بهذه الضريبة منوطة بالمأمورية المختصة على النحو الذي حددته المادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية للقانون .

(١) انظر ، زكي بدر سالم : " ضريبة كسب العمل والضريبة العامة على الأيراد " ، ١٩٥٠ ،

ثالثا : الاعتراض والطعن :

نصت على ذلك المادة ٧٢ من القانون بقولها :
" للمعمل خلال شهر من تاريخ تسليم الايراد الخاضع للضريبة
أن يعترض على ربط الضريبة بطلب يقدم الى الجهة التي قامت
بخصم الضريبة .

ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعا
بردها الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما
من تاريخ تقديمه .

وتتولى المأمورية فحص الطلب فإذا تبين لها جديصة
الاعتراضات التي أبداهها المعمل قامت باخطار الجهة المشار اليها
لتعديل ربط الضريبة أو إذا لم تلتنع بصحة الاعتراضات فبتعيين
عليها حالة الطلب الى لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة
(١٥٧) من هذا القانون مع اخطار صاحب الشأن بذلك بخطاب
موصى عليه بحلم الوصول خلال ثلاثين يوما من تاريخ الاحالة .

وتعتبر هذه المادة نما استحدثه القانون رقم ١٥٧ لسنة
١٩٨١ ولم يكن لها مقابل في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وما لحقه
من تعديلات ، وهي مقررّة لمصلحة المعمل الذي يجوز له الاعتراض
على ربط الضريبة بطلب يقدم الى الجهة التي قامت بخصم
الضريبة وموضحا به أوجه اعتراضه سواء تعلّق الأمر بحساب الضريبة
أو بتطبيق أحكام القانون أو اللائحة أو غير ذلك في خلال شهر
من تاريخ تسليم الايراد الخاضع للضريبة .

ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الاعتراض مشفوعا بردها ،
أي برأيها في الاعتراضات التي أبداهها المعمل وبمذكرة حسابية
تحدد الايرادات التي حصل عليها المعمل ومقدار الضريبة
وفير ذلك من مستندات ترى تقديمها لتأييد وجهة نظرها ،
وذلك الى المأمورية المختصة وفي خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم
طلب المعمل (١) .

(١) انظر المادة ٤٠ من اللائحة التنفيذية .

وتتولى العامة المختصة فحص الطلب فإذا تبين لهـ
جدية الاعتراضات التى أبداهـا العمل قامت باخطار الجهة المشار
اليها لتعديل ربط الضريبة ، أما إذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات
فيتعين عليها إحالة الطلب الى لجنة الطعن التى تختص بالفصل
فى جميع أوجه الخلاف بين العمل والصلة (١) مع إخطار
صاحب الشأن بذلك بخطاب موسى عليه بعلم الوصول ~~خلال~~
ثلاثين يوما من تاريخ الاحالة .

وهذا نكون قد انتهينا من شرح أحكام الضريبة على المرتبات
والأجور ، وننتقل الآن الى دراسة النوع الثانى من الاقتطاع
الضريبى الذى فرضه الشرع على الأيراد الناتج عن العمل ،
ولكن فى هذه المرة تصيب الضريبة الأيراد الناتج عن العمل
الحر وليس التابع ونقصد بذلك الضريبة على المهن الحرة .

(١) انظر المادة ١٥٩ من القانون .

الْبَابُ السَّادِسُ

الضريبة على أرباح المهن
غير التجارية

L'impôt sur les bénéfices non

Commerciaux

ملف ٥ :

عرفت صور الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، والمهنة الحرة، لأول مرة في العصر الحديث في فبراير سنة ١٩٣٩ وذلك بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩. وكما هو الشأن في غالبية نصوص هذا القانون، فقد استلهم المشرع المصري الأحكام المنظمة لهذه الضريبة من القانون الفرنسي الصادر سنة ١٩١٧. ونظرا لأن هذه الضريبة تفرض على دخل أرباب المهن الحرة الذين لا تتوافر فيهم صفة التاجر مع صعوبة حصرهم ضريبيا، ولأن دخولهم تعتبر غلطا غير قياسي *hétéroclite*، فهي تفرض على ناتج العمل المستقل ذو الطابع العقلي، كما تفرض على دخل بعض المكاتب التي تقوم بأعمال معينة، فضلا عن أنها تسري على كل مهنة لا تخضع لضريبة نوعية أخرى، فأنها من أكثر الضرائب تهديدا مما حدا بالمشرع الفرنسي إلى إدخال العديد من التعديلات على الأحكام المنظمة لها (١).

وقبل القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مرت تنظيم هذه الضريبة في صر بالعديد من التطورات. ففي مرحلة أولى، من أول فبراير ١٩٣٩ حتى آخر ديسمبر ١٩٥٠، كانت تفرض على أساس المظاهر الخارجية بطريقة جزائية على أرباب مهنة محددة على سبيل الحصر. وفي مرحلة ثانية، من أول يناير ١٩٥١ حتى آخر ديسمبر ١٩٥٤، أصبحت الضريبة تفرض على أساس الأرباح الفعلية، كما أنها جعلت ضريبة القانون العام التي تسري على أرباب كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى.

(١) راجع في ذلك :

- BARRERE(A.): "Institutions financières", Dalloz, 1972, p. 293 et pp. 305 - 306.
- TROTABAS(L.) et COTTERET(J.M.): "Droit Fiscal" Dalloz, op.cit. p. 225 et 226.

وفى مرحلة ثالثة ، من أول يناير ١٩٥٥ حتى آخر ديسمبر ١٩٥٩ فرضت الضريبة مرة أخرى على أساس التقدير الجزافى بالنسبة السى بعض الممولين ، غير أنه من أول يناير ١٩٦٠ تم إلغاء التقدير الجزافى وأصبحت الضريبة تسرى بالنسبة لجميع الممولين على أساس الأرباح الفعلية (١) .

ولد جاء القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٢ واستحدث العديد من الأحكام التى تشير الى أهمها فيما يلى (٢) :

أ - فى مجال التيسير على الممولين :

استحدث القانون العديد من الأحكام ونفى منها بالذكر رفع حدود الاعفاء للأعضاء العائلية مع اطلاق هذه الاعفاءات مبط بلغ الربح ، وتخفيض نسبة الخصم تحت حساب الضريبة ، ورفع المسموح بخصمه من التبرعات الى ٧ ٪ بدلا من ٣ ٪ مع التوسع فى الجهات المسموح بالتبرع لها بإضافة دور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى وجواز إرسال الاقرار الضريبى السنوى بالبريد الموصى عليه مع طم الوصول ، فضلا عن تحديد التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة بواقع ٢٠ ٪ من الإيرادات فى حالة عدم وجود دفاتر منظمة ، وأخيرا زيادة نسبة الاستهلاك المهنى للكتاب والآدباء والفنانين والمؤلفين من ١٠ ٪ الى ١٥ ٪ (٣) .

- (١) انظر هذا التطور بالتفصيل ، د . محمود رياض عطية المرجع السابق ص ٥٩٤ - ٦٣٤ ، وانظر كذلك د . حسين خلاف المرجع السابق ، ص ٢٣٠ وطبعدها .
- (٢) انظر بالتفصيل ، موسوعة الضرائب فى مصر ، السابق الإشارة اليها ، ص ٢٤ - ٢٩ ، والمذكرة الايضاحية للقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٨١ ، ونشر خلال دراسة هذه الضريبة الى هذه الأحكام بالتفصيل .
- (٣) راجع المواد أرقام ٧٧ ، ٧٩ ، ٨١ ، ٨٥ ، ٨٩ ممن القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٨١ .

ب - في مجال تحقيق العدالة الضريبية :

تم تخفيض سعر الضريبة مع تعديل بدء السعر وتمييز الشريحة فضلا عن السماح بحسم خسائر النشاط المهني من أرباح الخمس سنوات التالية للسنة التي تحققت فيها الخسارة أسوة بما يتم من ترحيل للخسائر في النشاط التجاري والصناعي (١) .

ج - في مجال تشجيع الادخار :

تم النزع على أن يعفى من الضريبة أقساط التأمين على حياة الممول لصلحته أو صلحة زوجه أو أولاده القصور بشرط ألا يزيد ما يخصم عن ١٥ ٪ من صافي الأيراد أو ١٠٠٠ جنيهات أيهما أقل (٢) .

د - في مجال تبسيط الضريبة وأحكام الربط والتحويل :

تضمن القانون العديد من الأحكام المستحدثة في هذا المجال ، ونذكر منها على سبيل المثال اطلاق حد الاعفاء للقضاء على المنطقة الحدية وما فيها من تصفيدات في حساب الضريبة ، ورفع بداية الحسم تحت حساب الضريبة من ٣ جنيهات الى ١٠ جنيهات للتخفيف من ضغط العمل على المختصين في الجهات الطرزمة بالحسم ، كذلك توريد المبالغ التي يتم خصمها تحت حساب الضريبة كل ثلاثة شهور بعد أن كان التوريد يتم كل خمسة عشر يوما ، فضلا عن أنه تم التوسع في نظام التعامل بالبطاقة الضريبية (٣) .

ولقد وردت الأحكام المتعلقة بالضريبة على المهن غير التجارية في المواد من ٧٣ الى ٩٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وذلك في الباب الرابع من الكتاب الأول . وستنقسم دراستنا للأحكام المتعلقة بهذه الضريبة الى الفصول الآتية :

(١) راجع المواد أرقام ٧٥ ، ٧٨ ، ٢٥ من القانون رقم ٢٨٧ لسنة

١٩٨١ أنظر المادة ٧٧ بند ٣ من القانون السابق الاشارة اليه .

(٢) انظر المواد أرقام ٨١ ، ٨٩ ، ٩٣ ، ٩٤ ، ١٢٩ ، ١٣٠ ،

١٣٨ من القانون السابق الاشارة اليه .

- الفصل الأول : خصائص الضريبة .
 - الفصل الثاني : نطاق سريان الضريبة .
 - الفصل الثالث : الاعفاءات المقررة منها .
 - الفصل الرابع : ومسا الضريبة .
 - الفصل الخامس : سعر الضريبة .
 - الفصل السادس : التزامات الممولين .
 - وربط وأداة الضريبة .
-

الفصل الأول

خصائص الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ضريبة مباشرة نوعية، تفرض على الإيراد الفعلي الصافي للمهن غير التجارية، كما تسرى على إيراد كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى، وهي ضريبة مهنية بحسب الأصل شخصية بحسب صدر الإيراد، فبلا من كونها ضريبة سنوية وتأخذ بهدأ الإقليمية. وعلى ذلك تتميز هذه الضريبة بالخصائص الآتية :

أولاً : أنها ضريبة مباشرة نوعية :

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ضريبة مباشرة بالتطبيق لمعيارى الواجعية وثبات واستقرار العادة الخاضعة للضريبة ، كما أنها ضريبة نوعية لأنها لا تصيب الا نوع معين من الإيراد وهو ذلك الناتج من ممارسة المهن لعمل ما على وجه الاستقلال حتى لو اغتبط العمل برأس المال طالما أن عمله هو العنصر الأساسى^(١) في الربح .

وإذا كان اتحاد شخص المتحمل بعبء الضريبة Tax-bearer بشخص دافعها Tax-payer لا يثير الخلاف في الضريبة على المرتبات والأجور ومن ثم توصف بأنها مباشرة^(٢) فإن تطبيق معيار

(١) انظر في شرح ذلك الفصل الأول من الباب الخامس .

(٢) راجع : GAUGERMET, op. cit., p. 193 et 194.

ويلاحظ أن البعض يذكر من بين الخصائص المميزة لهذه الضريبة "سهولة التهرب منها" ، انظر في ذلك د . دلاور على ود . محمد حمدي النشار : "دراسات في الضريبة على أرباح المهن الحرة" ، مكتبة النهضة المصرية ، ١٩٥٤ ، ص ٧٧ و ٧٨ ، كما يعرف البعض الآخر الفرق بين الضريبة التسي =

الراجعة على هذا النحو على ضريبة المهن الحرة بشرط العديد من التحفظات على كون هذه الضريبة من الضرائب المباشرة ، على الأقل من الناحية العطفية . فنقل مية الضريبة من أصحاب المهن الحرة (الممول القانوني) الى المصل (الممول الواقعي) عن طريق زيادة ثمن الخدمة بمقدار الضريبة ، وبما أكثر ، أصبح من الأمور التي لا شك فيها . ويساعد على ذلك صعوبة تحديد إيرادات هذه المهن على حدود دقيق من جهة ، وعدم التخصيص لنظام تسعير جبري أو ودي من جهة أخرى ، فضلاً عن اتساع نطاق تطبيق هذه الضريبة بسرطانها على كل نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى .

لذلك ، نستقد أن الضريبة على المهن الحرة ضريبة مباشرة من الناحية النظرية ولكنها تقترب في طبيعتها من الضرائب غير المباشرة من الناحية العطفية لوجود علاقة مباشرة بين الممول القانوني والممول الواقعي وتوافر إمكانية تغيير ثمن السلعة أو الخدمة التي ينتجها الأول وإمكانية نقل العبء الضريبي الى الثاني خاصة إذا سمحت ظروف السوق بذلك (١) .

ثانياً : أنها تفرض على الإيراد الفعلي الصافي للمهن فيسـر التجارية :

فالضريبة تفرض على الأرباح الصافية بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المنة ، وتتشابه ضريبة المهن الحرة في هذا مع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . ومع ذلك إذا كان

" تفرض على مستخدمى القطاع العام والخاص والضريبة على المهن الحرة بعدم العدالة الصارح L'inégalité flagrante انظر في ذلك :

ALLAIS (M.): "L'impôt sur le capital", Ed. Hermann, Paris 1977, p. 48.

(١) انظر بصفة عامة جمال فوزى شمس: "ظاهرة التهرب الضريبي ،

مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها" ، رسالة دكتوراه ، حقوق

مين شمس، ١٩٨٢ ، ص ٤٠ - ٤٤ ولبيان ضالة حيلة ضريبة =

المشروع قد أخذ في الضريبة الأخيرة بعدد الاستحقاق الذي يضاف عليه يتحدد صافي الإيرادات المتعلقة بفترة معينة بالفرق بين الإيرادات والمصروفات المتعلقة بهذه الفترة بصرف النظر من وأفعة التحصيل والسداد ، فإنه قد أعد في الضريبة الأولى بالأساس النقدي الذي بناءً عليه يتحدد صافي الإيرادات المتعلقة بفترة معينة بالفرق بين الإيرادات المحصلة خلال هذه الفترة والمصروفات المدفوعة خلالها بصرف النظر من المدة التي تستحق عنها هذه الإيرادات أو تلك المصروفات وذلك باستثناء القيمة الاجارية المسجلة للمعيار المطبق للمعمل ويظل فيه مهنته ، اذ تعتبر هذه القيمة في حكم الاجار المدفوع (١) .

وطى ذلك تسري ضريبة المهن الحرة على الدخل المقبوض فعلاً ، ولا يكفي استحقاق الدخل ، بينما يكفي لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية استحقاق الدخل ولو لم يقبض . وقد أقرت محكمة النقض ذلك بقولها ان الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية . . يتحدد وطاؤها بالأرباح التي قبضها الممول أو وضعت تحت تصرفه عن عطيات باشره . . . خلال السنة أو سنوات سابقة ، لا الأرباح التي استحققت ولم يتم قبضها بعد . واعتبرت عدم أخذ الحكم المطعون فيه بذلك مخالفة للقانون (٢) .

== المهن الحرة انظر ص ٢٨ وما بعدها .

(١) راجع د . حسن محمد كمال ود . سعيد عبد المنعم ، المرجع السابق ، ص ٣٥٦ .

(٢) انظر الطعن رقم ٣٤٢ سنة ٣٥ في جاعة ١٩٧٣/٣/١٤ ص ٤٢ ص ٤١٢ ، ويتفق هذا الحكم مع المسادة ٧٦ فقرة أولى وثانية من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

ثالثا : أنها تفرض على ايراد كل صنة أو نشاط لا يخضع لضريبة
نوعية أخرى :

يمبر عن ذلك بالقول بأن ضريبة المهن الحرة هي ضريبة
القانون العام L'impôt de droit commun وذلك منذ
القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ومن قبل كانت الضريبة على الأرباح
التجارية والصناعة هي التي تنفرد بهذه الضريبة . وعلى ذلك
إذا لم يكن هناك نص صريح على إعفاء ايراد معين من الضريبة ،
وكان هذا الايراد لا يخضع لضريبة نوعية أخرى ، فإنه يخضع
للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وذلك تساهم جميع
الدخل في دفع الضريبة . وقد نص المشرع على ذلك في المادة
٧٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

رابعا : أنها صينة بحسب الأصل وتأخذ ببعض الاعتبارات
الشخصية :

فالأصل أن تكون ضريبة المهن غير التجارية صينة خالصة
باعتبارها ضريبة نوعية على فرع من فروع الدخل . ولكن المشرع أعخذ
في هذه الضريبة ببعض الاعتبارات الشخصية مراعاة لظروف الحصول
لفقر إعفاء حد أدنى لازم لمعيشته ، وقرر اجراء تخفيضات في مقابل
الأعمال العائلية . كما قرر خصم التكاليف التي يتفق على سبل الحصول
على الدخل ، وقرر فرض الضريبة بسعر تصاعدي فضلا عن إعفاء
الأعضاء العاطلين في النقابات المهنية عند بداية ممارسة المهنة
ولفترة محددة (١) .

ولاحظ أن المشرع احتفظ بالصفة المهنية للضريبة في بعض
الحالات على سبيل الاستثناء ، ومن ذلك تطبيق سعر نسبي واحد
وصغير أى تخفيض على كل مبلغ يدفع كغاية على الارشاد أو
التبليغ من أية جريمة من جرائم التهريب المعاقب عليها قانونا ،

(١) انظر ، د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٤٦

وكذلك على كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين مخصص يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة لمراد أنها للضريبة (١).

خاصا . أنها ضريبة سنوية :

تسرى ضريبة المهن غير التجارية على الأرباح الصافية التي يحققها الممول خلال سنة ميلادية . وقد نصت على ذلك المادة ٧٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بقولها " تفرض ضريبة سنوية على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل . كما نصت المادة ٧٦ من نفس القانون على ذات المبدأ بقولها " تعدد الضريبة سنويا على أساس صافي الأرباح خلال السنة السابقة " .

غير أنه وإن كانت الضريبة سنوية إلا أن حسابها يكون نسبيا وذلك في الحالات التي تستحق فيها من جزء من السنة . فالضريبة على المهن الحرة تستحق عن كل مدة يمارس فيها الممول مهنته على أساس الأرباح المحققة في هذه المدة ، بعد ردها إلى سنة كاملة وذلك إذا كانت المدة أقل من سنة ، ويطبق هذا الحكم كذلك في حالة انقطاع صاحب المهنة عن العمل ، أو وفاته (٢) . وقد نصت على ذلك المادة ٨٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

وعلى ذلك لا يأخذ المشرع بنظام السنوات المتداخلة فسي الضريبة على المهن الحرة على عكس ما نصت عليه المادة ٣٢ بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

(١) راجع المادة ٨٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وانظر بالتفصيل الفصل الخاص بسعر الضريبة .

(٢) انظر د . دلاوي ، ود . محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ، ص ٧٥ .

سادسا : أنها ضريبة اقليمية :

تفرض هذه الضريبة على الأرباح التي تتحقق من مزاولة المهنة أو النشاط في مصر . وقد نصت المادة ٧٤ من القانون الحالي على ذلك بقولها " يخضع للضريبة صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن والأنشطة غير التجارية المشار إليها في المادة ٧٣ من هذا القانون اذا كانت ناتجة من مزاولة المهنة أو النشاط في مصر " .

وبلاحظ أن هذه المادة مستحدثة في القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعتبر تقريبا لما جرى عليه الفقه والقضاء في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وتطبقا لذلك فإن الضريبة المصرية لا تسرى على أرباح المهن غير التجارية التي تزاوئ في الخارج ولو كان من ممارس المهنة مصرية ، لأن الأرباح لا تتولد هنا عن أموال يمكن اعتبارها أموالا مصرية الأصل بالنظر الى صفة صاحبها ، ولكنها تنتج عن مباشرة عمل أساسا ، يهبط تسري الضريبة على أرباح الأجنبي الذي يمارس مهنته داخل مصر (١) .

وتطبق مصلحة الضرائب هذا المبدأ حتى على مقابلات الخدمات العارضة التي يؤديها المهنين المصريين في الخارج أو المهنين الأجانب في مصر ، فتعفى الأرباح الأولى من الضريبة وتخضع الثانية لها (٢) . يرى البعض أن هذا الحكم منتقد طمس أساس أن العبرة يجب أن تكون بمركز أعمال الممثل ، فطالما أنه يمارس عمله أساسا في مصر ، فإن أرباحه يجب أن تخضع للضريبة بشكل عام حتى ما تحقق منها عرضا في الخارج ، إذ أن عمله في الخارج ليس الا امتدادا لعمله بمصر . والعكس لا تسري الضريبة على الأجنبي الذي يفد الى مصر للقيام بعمل عارض

(١) انظر د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٣٤٦ .

(٢) وقد أخذ القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بهذا الاتجاه ،

كذلك نص عليه صراحة القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

في المادة ٨٠ منه .

كطبيب يأتي لأجراء عملية جراحية أو معام يأتي للدفاع في قضية لأن مثل هذا الشخص لا يكون متوطنا أو مقيما في مصر فمثلا من أن مركز أعماله يوجد في الخارج ومن ثم فهو لا يحتسب المهنة في مصر (١).

ولا نعتقد في صحة هذا الاتجاه أمام صراحة نص المادة ٧٢ مالم يذكر فضلا عن صراحة نص المادة ٨٠ والذي يقضى بخضوع كل مبلغ يحصل عليه الأجنبي للضريبة إذا كان من غير المقيمين وكان يقوم بأية مهنة أو نشاط يخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية، فضلا عن أن نصوص الضرائب يجب أن تفسر تفسيراً ضيقاً ومن ثم لا يجوز تفهيد حق الإعزاة في الحصول على الضريبة من الأجنبي بكونه متوطناً أو أن يكون مركز أعماله في مصر، والممكن صحيح بالنسبة للمصري الذي يمارس مهنة بالخارج، والواقع أنه إذا صراحة النص فلا محل للاجتهاد، وهذه الصراحة واضحة في المفارقة في الحكم بين السعر الخاص المقرر في المادة ٨ والتي تسري على الأجانب والسعر العام المقرر في المادة ٧٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

بعد تحديد خصائص الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، نتقل الآن إلى دراسة الأحكام المحددة لنطاق الضريبة.

(١) انظر في ذلك د. عبد الحكيم الرفاعي، المرجع السابق، ص ٣٩٥ وأعطى أيضاً مؤلف "ضريبة المهن غير التجارية" من الناحية القانونية والمحاسبية" للأستاذين محمد رزق أحمد وصعود مختار عبد الحميد، ١٩٥٠، ص ٧٢-٧٤ وانظر كذلك د. شريف رمسيس، المرجع السابق، ص ٣٠٩، ٣١٠.

الفصل الثاني

نطاق سريان الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

حددت المادة ٧٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هذا النطاق بالنص على أن " تفرض ضريبة سنوية على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، التي يمارسها المعول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل .

وتسرى هذه الضريبة على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى .

فإذا كان صاحب المهنة أو النشاط الخاضع لهذه الضريبة بالتطبيق لأحكام الفقرتين السابقتين يمارس نشاطا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو يتقاضى إيرادات تدفع للضريبة على الميراثات ، فتتعدد الضرائب النوعية التي يخضع لها المعول في هذه الحالة تبعاً لتعدد أوجه النشاط أو الأيراد .

ولا حظ أن القاسم المشترك بين العناصر الوصفية المحددة لنطاق سريان هذه الضريبة هو المهن الخاضعة . فالشخص الخاضع يتحدد بكل من مزاولة مهنة حرة أو غير تجارية على وجه الاستقلال ويكون العنصر الأساسي فيها هو العمل . كما تتحدد المادة الخاضعة بصافي الأرباح الناتجة من مزاولة المعول لمهنة حرة أو غير تجارية . وأخيراً تتحدد الواقعة المنشئة للضريبة بمسأبة تحقق من هذه الأرباح فعلاً وليس مجرد استحقاقها .

وعلى ذلك لن نفرّد لكل عنصر من هذه العناصر بحثاً مستقلاً على نحو ما فعلنا في الباب السابق ، ونكتفي بالتركيز على المهن الخاضعة وشروط هذا الخضوع لتحديد نطاق الضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

المبحث الأول

المهنة الخاضعة للضريبة

تسرى الضريبة على المهنة الحرة وغيرها من المهنة غير التجارية ، كما تسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع للضريبة بصفة أخرى وذلك على التفصيل الآتي :

أولاً : المهنة الحرة وغيرها من المهنة غير التجارية :

ليس من السهل التفرقة بين المهنة الحرة وبين المهنة غير التجارية ، ولذلك لم يتفق الفقه على تعريف جامع مانع لهما ، كما لم يتضمن القانون ظل هذا التعريف وإنما استعمل المشرع كلا من العبارتين مكان الأخرى . فهما كلمتان مترادفتان للتعبير عن مزاوله العمل لمهنة يتوافر فيها العناصر الآتية (١) :

١ - أن قوام هذه المهنة هو العمل ، وأن كانت تحتاج في أغلب الأحيان إلى استخدام رأس المال بصفة ثانوية . أمماً إذا غلب عنصر رأس المال ، خرجت المهنة من عداد المهنة غير التجارية أو الحرة وأصبحت من المهنة التجارية التي تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

٢ - تستلزم مزاوله هذه المهنة توافر شيء من الثقافة العملية أو الكفاءة أو الخبرة أو الفن فيمن يزاؤها .

(١) انظر على سبيل المثال ، د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ، ص ٦١١ ، د . زكريا بيومي ، المرجع السابق ، ص ٤٣٤ .

(٢) انظر بالتفصيل ، محمد رزق أحمد ومحمود مختار عبد الحميد المرجع السابق ، ص ٦٥ - ٦٢ ، د . دلاور علي . ود . محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ص ٨٠ - ٨٣ .

٣ - احتفاظ صاحب المهنة باستقلاله في العمل الذى يقوم به ، فهو يعمل لحسابه وتحت مسؤوليته والتالى اذا كان صاحب المهنة تابعا لغيره فان المهنة تتجرد من صفتها كمهنة حرة أو غير تجارية ويخضع الايراد الناتج عن العمل التابع للضريبة على المرتبات والأجور .

٤ - وأخيرا ، يرمى صاحب المهنة الى تحقيق الكسب لنفسه .

وطى ضوء هذه العناصر استقرت محكمة النقض على التعريف الآتى للمهن غير التجارية (١) : " المهن غير التجارية هي المهن التى يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتى يكون العنصر الأساسى فيها العمل ويقوم على المعارفة الشخصية لبعض العلوم والفنون ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل صدره الأول والغالب " . وقد اصبحت محكمة النقض ذلك معيارا فاصلا بين المهن الحرة وغيرها وذلك بقولها : " فاذا كان الحكم الطعون فيه قد أقام قضاء على أن معيار التفرقة بين المهن التجارية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والمهن غير التجارية هو الغرض من تلك المهن ، بحيث اذا كان الغرض منها مباشرة مبيعات تتعلق بأشياء مادية فهو من المهن الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية وأن كسبان الغرض منها انتاج عمل يعد ثمرة للقرحة والمواهب فلا تعد الأرباح الناتجة من بيع ثماره للغير أرباحا تجارية تخضع لضريبة التجارة ، وهو معيار غير منضبط للمهن غير التجارية يكشف عن

(١) انظر الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ ق لجلسة ١٣/٤/١٩٦١ ص ١٢ من ٣٧٠ ، والطعن رقم ١٩٠ لسنة ٣٨ ق لجلسة ١١/١٢/١٩٧٤ ص ٢٥ من ١٣٩٦ ، والطعن رقم ٥٧ لسنة ٣٩ ق لجلسة ١٢/٣/١٩٧٥ ص ٢٦ من ٥٦٠ . ويلاحظ أن هذه الأحكام كانت بخصوص المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وهي تقابل المادة ٧٣ من القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

القصور في استظهار عناصرها وقوانينها". كما اشترطت أن يكون العمل مستهدفا لتحقيق الربح دون تفرقة في خصوص فرض الضريبة بين الشخص الطبيعي وبين الشخص الاعتباري .

ويرى البعض أن الحكمة من النص على المهن غير التجارية بجانب المهن الحرة ، هي أن المشرع أراد أن يرسم طريقين لتحديد نطاق الضريبة ، الطريق الأول هو الطريق المباشر ، وذلك بما قصده المشرع من كلفة المهن الحرة ، والطريق الثاني هو الطريق غير المباشر ، وذلك عن طريق استبعاد المهن التجارية والصناعية فلا يبقى بعد ذلك إلا المهن غير التجارية ، وتحدد نطاق الضريبة بهذا الشكل يجعلنا أقل عرضة للتعرض إلى العطش^(١) وتطبيقاً لذلك أغضت مصلحة الضرائب الأرباح التي يحققها الطبيب من تأجير مبادئه بعدداتها إلى الضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتبار ذلك نشاطاً غير تجاري لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية^(٢) .

ومن أمثلة المهن التي تخضع للضريبة مهنة المحامي والطبيب والمحامي ، والمعاسيب والخبير والفنان والمؤلف ، والمحلل النفسي والمدلك والداية التي تزاوئ مهنة الولادة ، وقارئ الكف والمنجم ، والسندليك والصفي القضائي . كما يخضع النقط للضريبة وكذلك الجائزة التشجيعية للمخرج السينمائي لأن الأرباح الخاضعة للضريبة هي تلك التي تتصل بالنشاط المهني للمحلل اتصال السبب بالسبب ولو تحقق الربح بصفة عرضية^(٣) .

(١) د . محمد طه بدوي ود . محمد حمدي النشار: "أصول

التشريع الضريبي المصري" ، دار المعارف ، ١٩٥٩ ، ص

٢٩٧ .

(٢) التعليمات التفسيرية رقم ١١ الصادرة في ١٢/٢٥/١٩٧٦ .

(٣) انظر التعليمات التفسيرية رقم ٣ ورقم ١٢ للمصادرة

٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

ولنا عدة ملاحظات على المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية :

- فلاحظ على هذه المهن أنه لا يمكن تحديدها على سبيل الحصر ، ومن ثم فإن ما يصدر من قرارات وزارية أو تعليمات تفسيرية باعتبار مهنة معينة مهنة حرة أو غير تجارية يعتبر مقسرا أو مفسرا لها ويطبق من تاريخ العمل بالقانون . وهذا القرار الكاشف لا يتضمن أثرا رجعيا ، كما أن سريانه من تاريخ نشره يعتبر مغالفا للدستور^(١) .

- كما يلاحظ أن وصف مهنة معينة على أنها حرة أو غير تجارية ليس وصفا سرديا ، فقد يتغير هذا الوصف تبعا لتغير القوانين واللوائح المنظمة للمهنة . ومن ثم فقد يعتبر نشاطا معيناً مهنة حرة أو غير تجارية في فترة معينة ، ولا يعتبر كذلك في فترة أخرى ، والعكس قد لا يعتبر مهنة حرة أو غير تجارية في وقت ما ثم يعتبر كذلك في وقت آخر . ومن أمثلة الغرض الأول : حالة الأطباء الممارسين والأخصائيين بالهيئة العامة للتأمين الصحي ، فقد ذهبت سلطة الضرائب في سنة ١٩٧٤ إلى أن ما يتقاضاه هؤلاء الأطباء من الهيئة العامة للتأمين الصحي يخضع بالكامل للضريبة على أرباح المهن الحرة ، ثم عدلت عن هذا التكليف في سنة ١٩٧٧ بناءً على حكم أصدرته محكمة النقض باعتبار أن العلاقة التي تربط الطبيب بالهيئة هي علاقة عمل ، ومن ثم يخضع ما يتقاضاه عنه للضريبة على المرتبات والأجور^(٢) . ومن أمثلة الغرض الثاني حالة الأبراد الذي يحصل عليه العرشدون

(١) انظر د . أحمد محمود حسني ، مبادئ قضاء النقض الضريبي

رقم ٣٠٩ - ٣١١ ، المرجع السابق ، ص ٣٨٩ ، ص ٣٩٠ .

(٢) انظر التعليمات التفسيرية رقم ١٠ الصادرة في ٣/١٢/١٩٧٤

وحكم محكمة النقض الصادر في الطعن رقم ٤٥٨ لسنة

٤١ ق بجلسة ١٥/٤/١٩٧٦ ، والتعليمات التفسيرية

رقم ١٠ (طحق) الصادرة في ٢/٧/١٩٧٧ .

السياحيين من مزاولة مهنة الإرشاد السياحي ، فقد كسبان يخضع للضريبة على العتبات وذلك حتى صدر القانون رقم ١٢١ لسنة ١٩٨٣ في شأن المرشدين السياحيين ونقابتهم والذي أدى بصلحة الضرائب الى تعديل عن التعليمات السابقة على هذا القانون ، وإعفاء المرشد السياحي للضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتباره عضواً في نقابة مهنته ويمثل مستقلاً في الحالات التي تتوافر فيها تبعيته لأحدى الهيئات أو الشركات (١) .

- وأخيراً يلاحظ أن الانسجام الضريبي *L'harmonisation fiscale* يقضى بضرورة خضوع أرباح الحرف للضريبة طسسي أرباح المهن غير التجارية بدلاً من خضوعهم للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على نحو ما هو مقرر في المادة ١٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . ذلك لأن العنصر الأساسي في المهن التي يعطون بها هو العمل ولا يحتل رأس المال إلا دوراً ثانوياً ، كما أنهم يحتفظون في عطيتهم باستقلالهم . ولذلك يرى البعض بحق أن الوضع الطبيعي هو إخضاع أرباح الحرف للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، لأنه يجب معاملة الممولين المتماثلين معاملة واحدة ، تحقيقاً للعدالة الضريبية ولعدم خلق أوضاع تجافسي المنطق ولا تتفق مع العدالة (١) ، خاصة وأن المشرع أخضع للضريبة على المهن غير التجارية أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى .

ثانياً : أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى :

طبقاً للمادة ٧٣ من السابق الإشارة إليها تعتبر ضريبة المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام التي تسري طسسي إيرادات كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى (٢) .

(١) راجع ، د . دلافير على ود . محمد حمدي النشار ، المرجع

السابق ، ص ٨٨ - ٩٠ .

(٢) انظر الفصل الأول من هذا الباب .

وفي تفسير عبارة " كل مهنة أو نشاط " ذهبت محكمة النقض الى أنه " لا وجه للقول بأن المهنة والنشاط مترادفان لأن المشرع نزه من إيراد المترادفات ، والواقع أنها متغيران إذ أن المهنة تستوجب الانقطاع والاحتراف بنية الكسب بينما النشاط لا يعنى الاحتراف أو التكرار بل يكفي فيه بذل الجهد لفترة قد تطول بعقبها انتاج بذر على صاحبه ربحا لا يخضع لضريبة أخرى فيتعمسن اعضاء لضريبة المهن غير التجارية باعتباره المظهر المادى لمزاولة النشاط وأن لم يرق الى حد الامتهان أو الاحتراف كما لا يلزم أن يكون قصد الربح متوافرا عند بدء مزاولة النشاط ويكفى أن يكون هذا القصد هو أحد الدوافع التي دعت اليه" (١) . وقد أكدت محكمة النقض على هذا التفسير بقولها " وكلتا "المهنة" و "النشاط" - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - وصفان متغيران ردد الشارح بينهما بلفظ أو" (٢) .

وعلى ذلك فان مزاولة الشخص لعمل ما على وجه التكرار والاعتاد مما يجعله مهنتا له بقصد الحصول على ايراد ، وعدم تخضوع هذا العمل لضريبة نوعية أخرى ، يجعل الضريبة على أرباح المهن غير التجارية تسرى عليه باعتبارها ضريبة القانسون العام . أما النشاط ، فهى البعض أنه يجب أن ينطوى على قدر من الاستمرار ، فهو أكبر من العمل الفارض ولكنه فى نفس الوقت أقل من الامتهان ، ومن ثم لا تسرى الضريبة على الايراد الذى يتولد عن نشاط عارض ، كما لا تسرى على الايراد الذى ينتج من محض الحظ والصدفة دون ممارسة نشاط ما (٣) .

(١) الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ ق بجلسته ١٢/٧/١٩٦٦ ، ص ١٧ ، ١٧٩٣ .

(٢) الطعن رقم ٤١١ لسنة ٤١ ق بجلسته ٤/٢٢/١٩٧٦ ، ص ١٢ ، ٩٩٤ .

(٣) راجع فى ذلك ، عبد الرزاق الجرف : " نظام الضرائب العصرية - الضريبة على المهن غير التجارية " ، ١٩٥٣ ، ص ٥٨ ، ٥٩ . شريف رمسيس ، المرجع السابق ، ص ٣١٥ .

ومن أكلة النشاط الذى يخضع للضريبة على المهن غير
التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام :

- تأجير حق الاطلاق : فصاحب المبنى الذى يؤجر
استعمال سطح المبنى أو حوائطه الخارجية للإعلانات أو واجهة
داره ليضع أحد التجار اعلاناته على لوحة خشبية مثبتة فى هذه
الواجهة يخضع ايراده من ذلك للضريبة على أرباح المهن غير
التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام ، ما لم يكن المؤجر من
الخاضعين أصلاً للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إذ تدخل
أرباحه من تأجير حق الاطلاق لنفس الضريبة تطبق للمادة ٢٤ من
القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وشرط ألا يكون ذلك من قبيل
التركيبات التى تقام على أسطح أو واجهات العقارات وتكون مؤجرة
أو مقابل نفع أو أجر ، لأنها تخضع عندئذ للضريبة على العقارات
المبنية باعتبارها فى حكم العقارات وفقاً للقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ (١).

- واستغلال الورثة لحق مورثهم على مصنفاته : إذا قام
الورثة بذلك مباشرة بقياسهم بطبع ونشر المصنف وبيعه للجسم
أو من طريق غير مباشر بالتجاء إلى الناشر نظير مبلغ معين يدفع
لهم دفعة واحدة أو على دفعات دورية ثابتة أو متغيرة ، مع
احتفاظهم بالحق نفسه ، فإن الأيراد الناتج من ذلك يعتبر
ربحاً لا يخضع لضريبة نوعية أخرى ، وتسرى عليه ضريبة الأرباح
غير التجارية . أما إذا قام الورثة ببيع حق مورثهم بالكامل - وهو
الحق الذى قزم ودخل ضمن عناصر تركه مورثهم - فإن ما يحصلون
عليه كمن لهذا البيع لا يعتبر ايراداً ، بل يعتبر رداً لرأس المال
الذى يقوم به الحق فى الشركة ومن ثم لا يخضع هذا الثمن
لأى ضريبة (٢).

- (١) انظر ، د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ، ص ١١٥ ،
٦١٢ ، د . زكريا بيومي ، المرجع السابق ، ص ٤٤٠ .
(٢) انظر التعليقات التفسيرية العامة رقم ٣ لسنة ١٩٥٦ والصادرة
فى ٢٣ / ٢ / ١٩٥٦ . وانظر الحكم المستحدث فى البند الخاص
من المادة ٨٥ من القانون الحالى ، التى أعت أرباح تأليف
وترجمة الكتب والمقالات من الضريبة .

ويشتر التساؤل عما إذا كانت الضريبة على المهن فيسـر التجارية تسرى على ايراد كل نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى بصفة مطلقة أم أن هناك قيوداً معينة تلزم لسريان الضريبة . ويمكن التفرقة في هذا الصدد بين اتجاهين :

الأول : يشترط لسريان الضريبة أن يكون قوام النشاط هو العمل ، أما إذا كان قوامه تضافاً لرأس المال والعمل ، ولم يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية لعدم توافر شروط الخضوع لها ، فإنه يكون بمثابة من ضريبة المهن الحرة . وبعبارة أخرى لا يتربط على كون ضريبة المهن الحرة هي ضريبة القانون العام أن تسرى على كل مهنة لا تسرى عليها ضريبة أخرى مهما كان قوامها وأما تسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع أصلاً لضريبة نوعية أخرى ، وليس كذلك مهنة أو نشاط خاضع أصلاً لاحدى الضرائب النوعية ، وإن لم تتسع له هذه الضرائب لعدم توافر شروط الخضوع لها (١) .

والثاني : يرى أن كل نشاط لا تتسع له أية ضريبة نوعية أخرى يجب أن يخضع لضريبة المهن الحرة حتى ولو كان قوام هذا النشاط هو تضافاً لرأس المال والعمل ، فعلى خلاف الحال في الضرائب الأخرى نجد المشرع هنا في غنى عن تعديد الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة فهي باعتبارها ضريبة القانون العام تسرى على كل نشاط لا يخضع لغيرها من الضرائب إلا إذا قرر المشرع صراحة إعفاء هذا النشاط من الضريبة (٢) .

(١) انظر في ذلك د . محمد طه بدوي ، ود محمد حمدي
النشار ، المرجع السابق ، ص ٢٩٨ - ٨٠٠ ، وفي نفس
الاتجاه انظر د . زكريا بيومي ، المرجع السابق ، ص ٤٣٩ .

(٢) انظر في ذلك ، على الشافعي والسيد حبيب " الضريبة
على أرباح المهن الحرة " ، ص ٥٣ ، ومن نفس الاتجاه انظر
د . شريف رمسيس ، المرجع السابق ص ٣١٧ .

ونحن نؤيد الأخذ بالرأى الثانى من ضرورة خضوع أى ايراد لا يخضع لضريبة نوعية أخرى للضريبة على المهن غير التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام ، فضلا عن أن الشرع لم يقتضد النشاط الخاضع بأية شروط وأن نصوص التشريع الضريبى أسرة ويجب الأخذ فى تفسيرها بخدأ التفسير الضيق ، فان جمع الارادات يجب أن تساهم فى الأعماء العامة كما أنها تستفيد من الاتفاق العام . كما أن القول بغير ذلك مجرد الضريبة ممن فائدتها كضريبة القانون العام ويفتح الباب أمام التلاعب على هامش القانون . وأخيرا فان الرأى الأول يتناقض مع نص المادة ١١٩ من الدستور والتي تنص صراحة على أن " انشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون الا بقانون ولا يعفى أحد ممن أدائها الا فى الأحوال المبينة فى القانون " .

وتأسيسا على ذلك ، والى أن يتدخل الشرع بنص صريح يحدد المعاملة الضريبية لصكوك الاستثمار التى تصدرها شركات تطلق الأموال لاستثمارها وفقا للمادة السادسة من القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ ، نرى خضوع الأرباح الموزعة على هذه الصكوك للضريبة على أرباح المهن غير التجارية طبقا لحكم الفقرة الثانية من المادة ٢٣ من القانون رقم ١٥٢ لسنة ١٩٨١ باعتبارها ضريبة القانون العام (١) .

(١) أنظر فى الخلاف حول التكييف القانونى لهذه الصكوك وما ترتب على ذلك من اختلاف الحكم حول خضوعها للضريبة من عدمه ، وكذلك الخلاف حول ماهية الضريبة التى تخضع لها هذه الصكوك : الدراسة التى أدها مكتب المحاسب مصطفى شوفى " المعاملة الضريبية لصكوك الاستثمار وصكوك التمويل " ، الأهرام الاقتصادى ، عدد ٢٢٧ - ١٩/٩/١٩٨٨ ، ص ٣٤ - ٤٢ ، ابراهيم طلعت : " المعاملة الضريبية للشركات العاملة فى مجال تطلق الأموال لاستثمارها " الأهرام الاقتصادى ، عدد ٣٢ - ١٠/٢٤/٨٨ ، ص ٢٠ و ٢١ ، وأنظر د . أحمد شرف الدين : " الدليسل =

المبحث الثاني

شروط الخضوع للضريبة

لا يكفي لسريان الضريبة على المهن غير التجارية أن تكون بعدد مهنة حرة أو غير تجارية ، أو مهنة أو نشاط لا يخضع للضريبة نوعية أخرى ، وإنما يلزم أن تتوافر الشروط الآتية جميعها فـ :
النشاط الاقتصادي حتى يخضع للضريبة (١) :

- ١ - مزاوله المهنة بصفة فعلية .
- ٢ - مزاوله المهنة بصفة مستقلة .
- ٣ - قصد تحقيق الربح .
- ٤ - مزاوله المهنة فسي حصر .
- ٥ - احتسراف المهنة .

وستعرض فيما يأتي هذه الشروط بشئ من التفصيل .

أولا : مزاوله المهنة بصفة فعلية :

يشترط لاستحقاق الضريبة مزاوله المهنة فعلا ، أى أن يقوم العمل بالعدل اللازم لهذه المزاولة ، فإذا لم يتوافر هذا الشرط

= القانونى لتوظيف الأموال " ، كتاب الأهرام الاقتصادى التاسع نوفمبر ١٩٨٨ ، ص ٢٠٦ - ٢٠٨ وهاش رقم ٧٢ ، ص ٢١٤ .

- (١) انظر بالتفصيل ، د . محمد طه بدوى ، ود . محمد حممدى النشار ، المرجع السابق ص ٨٠٣ - ٨٢٤ ، د . حسين خلاف ، المرجع السابق ص ٢٣١ - ٢٣٤ . د . دلاور طمسى ، ود . محمد حممدى النشار ، المرجع السابق ، ص ١٤١ - ١٥٤ . د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٤٩ - ٣٥٢ ، د . محمد بديع بليغ ، المرجع السابق ، ص ١٢٥ - ١٢٧ .

يقتضي الالتزام بتأدية الضريبة . وعلى ذلك إذا لم تكن هناك
مزاولة فعلية للمهنة ما امتنع سريان الضريبة ولو كان لصاحب هذه
المهنة الحق في مزاومتها ، فالشخص الحاصل على لمسانس
الحقوق والمقيد بجدول غير المشتغلين أو غير المقيد على الإطلاق
لا تسرى عليه الضريبة مع أن له الحق في ممارسة مهنة المحاماة .
وعلى العكس إذا كان هناك مزاولة فعلية للمهنة فإن الضريبة
تسرى ولو كانت هذه المزاولة غير مشروعة ، فوكيل المحامي
الذي يحقق ربحاً من مزاولة عمل من أعمال المحاماة بطريقة غير
مشروعة يخضع للضريبة ، دون الانحلال بما تنص عليه القوانين من
جزاءات في مثل هذه الحالة ، لأن الضريبة تفرض على أرباح
المهنة في ذاتها ، كما تفرض على أوجه النشاط والمهنة التي لا تخضع
لضرائب نوعية أخرى .

ويلاحظ أن هذا الشرط لا يتحقق ، ومن ثم لا تسرى
الضريبة ، في حالة انقطاع صاحب المهنة عن مزاومتها لفترة طويلة
بسبب المرض أو السفر للعمل بالخارج أو ترك المهنة للتفرغ
والعمل بمهنة أخرى . أما إذا كان الانقطاع لا يتوافر فيه صفة
الاستمرار كما هو الحال في الانقطاع لقضاء فترة الصيف في قرية
سياحية أو للاستجمام (١) فإن ذلك لا يعتبر انقطاعاً عن مزاولة
المهنة . ويقع عبء اثبات الانقطاع عن مزاولة المهنة على عاتق
صاحب المهنة ، ولصحة الضرائب التحقق من ذلك بكافة الطرق ،
فلا يكفي بالقرائن التي تقدم من صاحب الشأن تدليلاً على
انقطاعه وعلى الصلحة بما عولت من حقوق أن تتحقق من هذا
الانقطاع (١) .

ثانياً : مزاولة المهنة بصفة مستقلة :

نصت على هذا الشرط صراحة الفقرة الأولى من المادة ٧٣ من
القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار إليها . وتعتبر مزاولة المهنة
(١) انظر في الانقطاع عن المزاولة وعلى من يقع عبء اثباته ،
محمد رزق أحمد ، ومحمود مختار عبد الحميد بضرية المهنة
غير التجارية ، المرجع السابق ، ص ٦٩ - ٧١ .

صفة مستقلة هي المعيار الذي يفرق بين الخضوع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وبين الخضوع للضريبة على المرتبات والأجور والتي تشترط قيام علاقة تبعية بين الأجير ورب العمل بحيث يعمل الأول لحساب و تحت مسؤولية الثاني .

وعلى ذلك يخضع الأيراد الذي يحصل عليه المحامى تحت التمرين نتيجة عمله من مباشرة مهنة المحاماة للضريبة على أرباح المهن الحرة مادامت لا تربطه بالمحامى الأصلى الذى يعمل بمكتبه علاقة الأجير ورب العمل . أما اذا تخلفت هذه العلاقة فإن ما يحصل عليه من مرتب يخضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها (١) . كذلك فإن اشتراك المحامى مع زميل له نفس العمل لا يفقد كل منهما شخصيته واستقلاله فى مباشرة المهنة (٢) .

ولاحظ أن الشخص الواحد قد يحصل على إيرادات من مهنتين أحدهما نتيجة لعمله بصفة مستقلة ، والآخر نتيجة الارتباط بمهنة عمل . ف يخضع الأيراد الأول للضريبة على المهن الحرة بينما يخضع الأيراد الثانى للضريبة على المرتبات والأجور . ومثال ذلك عضو هيئة التدريس بكلية الطب الذى يمارس مهنته كذلك فى عيادته الخاصة ، فهو يخضع للضريبة على المرتبات والأجور من مرتبه الذى يتقاضاه من الجامعة ويخضع للضريبة على المهن الحرة من إيراده من عيادته الخاصة ، ونفس الأمر بالنسبة للأستاذ بكلية الحقوق الذى يمارس مهنة المحاماة . ونعتبر ذلك تطبيقاً لمبدأ

(١) التعليقات التفسيرية رقم ٣ على المادة ٧٢ من القانون السابق والتي تقابل المادة ٤٣ من القانون الحالى .

(٢) الطعن رقم ١٢٧ لسنة ٢٣ فى جلسة ٢١/٥/١٩٦٧ ، ص ١٨ ص ١١٢٢ ، مع ملاحظة أن المادة ٤ فقرة ١ من قانون المحاماة رقم ١٧ لسنة ١٩٨٣ نصت على أن " يمارس المحامى مهنة المحاماة منفرداً أو شريكاً مع غيره من المحامين أو نفس صورة شركة مدنية للمحاماة " ، انظر قضاء النقض الضريبى العرجع السابق ، ص ٣٩٥ .

استقلال فروع الدخل واستقلال الضرائب النوعية ، فليس ثمة ما يمنع من أن يكون المعول خاضعا لكل أنواع الضرائب وهو دى الضريبة الخاصة بكل فرع من فروع الدخل : ورغم وضع ذلك فقد نصت المادة ٧٣ صراحة على أن تتعدد الضرائب النوعية التسي يخضع لها المعول الخاضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية اذا كان يباشر نشاطا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو يتقاضى إيرادات تخضع للضريبة على المرتبتات (١) .

ثالثا : قصد تحقيق الربح :

يجب توافرية الكسب لكي يخضع المعول للضريبة طبقا للمهن غير التجارية ، أما اذا لم يكن للمعول قصد تحقيق الربح انتفى سريان الضريبة لأنها لا تفرض الا على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية .

وقد قضت محكمة النقض بأنه " يشترط حتى يخضع المعول للضريبة على أرباح المهن غير التجارية أن يهدف الى تحقيق الربح . وإذا غلب الحكم المطعون فيه اني أن الهيئة المطعون عليها (عينة اللوز) لم تكن ترمي الى الربح في سنوات النزاع وأنها لذلك لا تخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، فإن النسخ على الحكم بمخالفة القانون يكون على غير أساس " (٢) .

وتطبيقا لذلك اذا غصب أحد الأطباء أياها معينة ليعالج فيها الفقراء بالمجان ، كذلك اذا تولى محامي الدفاع في قضية

(١) وبالتالى اذا عرضت لنا مهنة تمت بعض جوانبها الى المهن التجارية كما تمت جوانب أخرى لها الى المهن غير التجارية فيجب فصل هذه الجوانب عن بعضها بقدر الامكان وتطبيق أحكام الضريبة الخاصة بكل جانب . وذلك لم يأخذ المشرع المصري بما هو مقرر في فرنسا من جواز تطبيق مبدأ تتبع الفرع للأصل . انظر في ذلك أحمد حكمت يوسف وأنور فرج القلاح ، المرجع السابق ،

ص ٩٤ - ٩٩ .
(٢) الطعن رقم ٣ لسنة ٣٠ ق ، جلسة ١٩٦٦/١/١ ، ص ١٧ =

بالمجان ، ظلما حدث في قضية طابا المصرية ، فلا تسرى الضريبة حتى ولو كان الغرض من العمل اكتساب الشهرة ، وحتى ولو تحقق لصاحب المهنة فائض . وشال ذلك الطبيب الذي يقوم بإنشاء معمل خاص لبحث ومقاومة مرض متوطن وينفق على أبحاثه من ماله الخاص وما يتجمع له من تبرعات ، فـإذا زادت التبرعات عن المصروفات فإن الضريبة لا تسرى على الفائض لأن الطبيب لم يرم أصلا إلى تحقيق الربح (١) .

ومن ثم لم يكن المشرع بحاجة إلى النص على إعفاء الجماعات التي لا ترمي إلى الكسب من الضريبة ، فهي فيمر خاضعة أصلا لتخلف شرط من شروط الخضوع للضريبة ، كما أنه لم يوفق في استعمال لفظ "اعفاء" في المادة ٨٢ فمفسرة (٢) من القانون الحالي .

رابعا : مزالة المهنة في مصر :

رغم أن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم ينص على مبدأ اقليمية الضريبة على أرباح المهن غير التجارية على خلاف المال في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حيث نص على هذا المبدأ في المادة ٣٢ منه ، فإن الفقه والقضاء استقر في ظل هذا القانون على ضرورة مزالة المهنة في مصر كشرط لخضوع أرباحها للضريبة لأن سلطان القانون المصري لا يمتد إلى المهن التي تتأخر في الخارج وتتصرف على المهن الحرة التي تزاو في مصر فضلا عن أن نوعة الضريبة تستلزم اقليميتها (٣) .

١٣٠٦ هـ ، قضاء النقض الضريبي ، المرجع السابق
٣٨٣ هـ

(١) انظر في هذا الصدد ، د . محمد طه بدوي ود . محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ، ص ٨١٥ .

(٢) انظر في ذلك ، محمد رزق أحمد ، ومحمود مختار عبد الحميد ضريبة المهن غير التجارية ، المرجع السابق ص ٧٣ - ٧٤ .

وجاء القانون رقم ١٥٢ لسنة ١٩٨١ واستحدث المادة ٢٤ والتي قننت ما جرى عليه العمل بالنسبة إلى أن "يخضع للضريبة صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن والأنشطة غير التجارية المشار إليها في المادة ٧٣ من هذا القانون إذا كانت ناتجة من مزاوله المهنة أو النشاط في مصر".

وإذا كان مبدأ الإقليمية لا يشير صعوبات عند تطبيقه على المصري الذي يزاول مهنة حرة بصفة أساسية خارج مصر، فلا يخضع للضريبة، وكذلك على الأجنبي الذي يزاول مهنة غير تجارية بصفة أساسية في مصر، فيخضع للضريبة، فإن تطبيق هذا المبدأ يشير لبعض الإشكالات عامة في حالة أصحاب المهن الحرة من المقيمين في مصر والذين يستدعون للقيام ببعض الأعمال العارضة في الخارج، والعكس، حالة أصحاب المهن الحرة المقيمين في الخارج الذين يستدعون للقيام ببعض الأعمال العارضة في مصر. وقال ذلك أن يكتب الصحفيون المصريون مقالات في الصحف الأجنبية أو تترجم أعمال بعض المؤلفين إلى لغات أجنبية وكذلك استدعاء أحد الأطباء الأجانب لاجراء بعض العمليات في مصر. ويثير التساؤل في ظل هذه الحالة عن مدى سريان الضريبة بالتطبيق لمبدأ الإقليمية.

- وقد رأى البعض أن الإيرادات المحقة في الخارج في الحالة الأولى لا تخضع للضريبة على أرباح المهن الحرة في مصر، بينما تخضع الإيرادات المحقة في مصر عن أداء الخدمة العارضة للضريبة المصرية في الحالة الثانية وذلك طبقاً لمبدأ الإقليمية (١).

- ورأى البعض الآخر أن صاحب المهنة الحرة في الحالة الأولى شأنه شأن التاجر المصدر الذي يحقق ربحاً من عطية المصدر أو الاتجار في الخارج، وهو بذلك يخضع للضريبة في مصر.

(١) فتوى مصلحة الضرائب سنة ١٩٥٣، مشار إليها في
٥٠. ذكرها بيومي، المرجع السابق، ص ٤٥٢.

أما في الحالة الثانية فإن الأجنبي يخضع للضريبة على المرتبات والأجور المصرية باعتبار أن ما تنقضاء عبارة عن أتعاب لخدمته أدت في مصر (١).

- وذهب البعض الثالث إلى أن صاحب المينة الحرة يخضع للضريبة المصرية في الحالة الأولى ، ليس على أساس أنه مثل التاجر المصدر ، وإنما لأنه لم يزال عمله في الخارج بنفسه متداة ، بل إن هذه المزاولة تعتبر اعتدادا لعمله في مصر ، وقد يستدعي للخارج بسبب ما اكتسبه من شهرة في مصر ، وهو يعمل بشهرته ونتاج غيرته اللتين كونيت في مصر . أما إذا استدعى أحد أصحاب المين الحرة الذين يزالون عليهم بالخدمات لأداء عمل طارئ في مصر ، فإن الأرباح المحقة عن هذا العمل لا تخضع لأي ضريبة مصرية ، فهو لم يخترق العمل في مصر ومن ثم لا يخضع للضريبة على المين الحرة ، كما أنه مستقل في مباشرة مهنته ويعتبر عمله في مصر اعتدادا لعمله في الخارج ومن ثم لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور إلا إذا اشتغل في مصر بعقد عمل وارتبط مع رب العمل برباطة التبعية ، فبنا يخضع للضريبة المصرية على المرتبات والأجور عن الخدمات التي أداها في مصر (٢).

والواقع أنه أمام صعوبة نص المادة ٧٤ سالف الذكر ، فإننا نؤيد الرأي الأول الذي يلتزم بالتفسير الحرفي لمبدأ الاقليمية ويؤدي إلى التطبيق المنطقي له ، فقد اشترط المشرع أن تكون أرباح المين الحرة ناتجة عن مزاولة المهنة في مصر ومن ثم لا تسرى الضريبة في حالة تخلف هذا الشرط بأن كانت الأرباح ناتجة عن المزاولة في الخارج - ويجب عدم الخلط بين مبدأ الاقليمية وشرط الاستقلال في مباشرة المهنة ، فانتفاء المزاولة

(١) راجع ، كمال الجرف ، المرجع السابق ، ص ٤٥ .

(٢) انظر ، د . محمد طه بدوي ، ود . محمد حمدي النشار ،

المرجع السابق ، ص ٨١٧ - ٨٢١ .

فى مصر يعنى أننا أمام مهنة حرة أو غير تجارية ولكن لا يحتسب
المهنة القانونى بسلطانه ، أى انتفاء شرط الاستقلال فى معنى تغيير
التكليف القانونى للنشاط الاقتصادى والذى قد يؤدى الى تغيير
المركز القانونى للشخص الخاضع ودخوله فى نطاق تطبيق ضريبة
أخرى .

ويؤيد بنا فى ذلك أن مصلحة الضرائب كانت قد قامت
بدراسة موضوع مدى خضوع الفنانين والفنيين العاطلين فى
المسلسلات التلفزيونية فى الخارج للضريبة فى مصر ولا حظت
أن التصوير فى الخارج هو آخر مرحلة من سلسلة مراحل الانتاج
وأن نشاط الفنانين والفنيين فى هذه المسلسلات يقتل دورته
فى مصر التالى فان ما يتحقق منه جميعه من اراد وأكمله
بموضع للضريبة فى مصر طبقاً لعدا الاقلية (١) . غير أن الجمعية
العمومية بمجلس الدولة ذهبت الى أنه اذا كانت أرباح المهنة
غير ناتجة من مزاوله المهنة أو النشاط فى مصر ، لعدم ممارسة
العمل فى مصر ، فلا يكون الربح الناشئ منه وطاً للضريبة
اذ أن مناط استحقاق ضريبة المهن الجرة ليس ثبوت الجنسية
المصرية أو التوطن فى مصر ، وإنما مزاوله المهنة فيها ، وعلى ذلك
فان الفنان المصرى حينما يزاول نشاطه الفنى فى الخارج ولم
بصفة طارئة ، فان الواقعة المنشطة للضريبة فى هذه الحالة وهى
أداء العمل أى التمثيل أو التصوير تكون قد تم أدائها فى الخارج ،
ومن ثم تخرج من نطاق سلطان القانون المصرى وفقاً لمراعاة نصوص
المادة ٧٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . طالما لم يثبت أن هذا
النشاط ليس الا مجرد امتداد طارئ للنشاط الرئيسى فى مصر
بحيث لا يمكن فصله كعمل عن العمل المؤدى فى مصر (٢) .

(١) انظر التعليقات التفسيرية رقم ١٣ على المادة ٧٢ من القانون

رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والصادرة فى ١٩٧٩/٧/٢ .

(٢) ملف رقم ٢٧٧/٢/٢٧ ، جلسة ١٩٨٥/٥/١٥ ، مشار

اليه فى " قانون الضرائب على الدخل " د . زكريا بيومسى ،

المرجع السابق ص ٤٥٣ - ٤٥٧ .

خامساً : احتراف المهنة :

يجب لكي تسرى الضريبة أن تتكرر العطايا اللازمة لمزاولة المهنة أو النشاط ، أما الأرباح الناتجة من الأعمال المعارضة فلا تخضع لضريبة المهن غير التجارية ، فكلما " مهنة " أو " امتحان " تعني احتراف الشخص لعمل ما بصفة مستمرة وعلى وجه الاعتماد وتتخذ من هذا الاحتراف مصدراً للرزق والكسب . وكلمة " نشاط " تؤدي نفس المعنى ولكن هي أقل من الامتحان لأنها تتطلب قدراً أقل من التكرار أو الاستمرار . ويلاحظ أن تحديد عدد المرات التي تتكرر فيها العطايات حتى تتعدى طابع النشاط أمر تقديري يختلف باختلاف الظروف وطبيعة كل عمل (١) .

وعلى ذلك فقد يزاوئ العمل عدة مرة واحدة ومع ذلك يتوافر فيه شروط الاحتراف للمهنة . وقد ذهبت مصلحة الضرائب ، بحق ، إلى أن العبارة في غرض المؤلف للضريبة هي بتوافر أركان الامتحان ، ويتوافر ركن الاعتماد والثبات التام بتكرار عملية التأليف ، أما الأعمال المعارضة فلا تخضع للضريبة . ويلاحظ أن المؤلف الأول لا يعتبر عملاً عرضياً طالما توافرت القرائن والدلة نحو مباشرة أعمال أخرى . مستقبلاً (٢) .

وعلى هذا الأساس يمكن فهم حكم محكمة النقض ، وعلى عكس ما يرى البعض من أنها لم تشترط في النشاط أن يتخذ صاحبه

(١) انظر في ذلك د . د . طاطف صدقي : " التشريع الضريبي العصري " ، دار النهضة العربية ، ١٩٣٠ ، ص ٤٠٦ .

(٢) التعليمات التفسيرية رقم ٧ للمادة ٢٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . والتي حلت محل التعليمات السادسة في مايو ١٩٥٥ .

مهنة معتمدة (١)، والذي ذهب الى أنه اذا اشترط الحكمسهم المطعون فيه "توافر الاستمرار والاعتداد وتكرار العطلات وقصد الحصول على ربح مستمر وإيراد دوري يمتد لسنوات عدة في عميل المطعون ضده - استغلال بحث طعي - حتى يمكن اخضاع الربح الناتج منه لضريبة المهن غير التجارية وهي شروط ليس من اللازم توافرها لتحقيق النشاط الذي يخضع للضريبة فانه يمكن قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه" (٢).

وهذا نكون قد انتهينا من تحديد نطاق سريان الضريبة ببيان المهن الخاضعة وشروط خضوعها للضريبة، وننتقل الآن الى دراسة حالات الاعفاء التي تخرج من هذا النطاق .

(١) انظر في هذا الرأي د . أحمد محمود حسني ، قضاء النقض الضريبي ١٩٨٦ ، ص ٣٨٣ و ص ٣٨٤ ، والأستاذ محمد بدران ، قوانين الضرائب في مصر ، المجلد الأول ، ١٩٨٨ ، ص ٢٤٧ .

(٢) انظر حكم النقض في الطعن رقم ٧٢ لسنة ٣٠ ق ، جلسة ١٩٦٦/١٢/٧ ، ص ١٧ ، ص ١٧٩٣ ، وانظر كذلك الطعن رقم ٤١١ لسنة ٤١ ق ، جلسة ١٩٧٦/٤/٢٢ ، ص ٢٧ ، ص ٩٩٤ . وراجع الفرق بين "المهنة" و"النشاط" في قضايا هذه المحكمة في المبحث السابق من هذا الفصل .

الفصل الثالث

الاعفاء من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

عنف المشرع من الصيغة العينية للضريبة
بأنه غال بعض عناصر تشخيص الضريبة
وذلك بأعفاء مبلغ معين من الأرباح الخاضعة كحد أدنى لازم للمعيشة
وللأعمال العائلية . كذلك قلب المشرع بعض الاعتبارات الاقتصادية
والاجتماعية على الاعتبار المالي أو اعتبار الحصيلة العالية وذلك
بأعفاء بعض الأنشطة من الخضوع للضريبة .

وقد وردت الأحكام المنظمة لهذه الاعفاءات في المواد من
٨١ - ٨٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ويمكن إيجازها
فيما يلي :

أولاً : اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعمال العائلية :

نصت المادة ٨١ على أن تكون حدود هذا الاعفاء على
الوجه الآتي :

- ١ - ٧٢٠ جنيهها سنوياً للممول الأعزب .
 - ٢ - ٨٤٠ جنيهها سنوياً للممول المتزوج ولا يعمل أولاداً أو
غير المتزوج ويعمل ولداً أو أكثر .
 - ٣ - ٩٦٠ جنيهها سنوياً للممول المتزوج ويعمل ولداً أو أكثر
ويحتد في تحديد من يعولهم الممول بحكم البند ٤ من
المادة ٣٢ من هذا القانون الخاصة بحالة الاعفاءات الشخصية
من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (١) . ونكتفي بها سبق
أن أشرنا إليه عند التعرض للاعفاءات الشخصية من الضريبة على
- (١) انظر ص ١٧١ و ١٧٢ من هذا المؤلف .

المرتبات والأجور ، مع ملاحظة أن صاحبة المهنة الحرة في وضع أفضل من الموظف العام أو عامل القطاع العام ، فهذا الأخير لا يستطيع أن يزيد من مرتبه أو أجره لملاحقة ارتفاع تكاليف المعيشة على خلاف الحال بالنسبة للأول فهو قادر على أن يرفع ثمن الخدمة التي يقدمها بمعدلات تفوق معدلات الارتفاع المستمر في الأسعار .

ثانياً : اعفاءات لمزاولة بعض الاعترافات الاقتصادية والاجتماعية :

نصت المادة ٨٢ على هذه الاعفاءات وذلك في سبعة بنود على النحو الآتي :

١ - المنشآت الزراعية فيما عدا ما هو منصوص عليه في هذا القانون :

لا تخضع أرباح الاستغلال الزراعي للضريبة تبسيرا على المزارعين وتشجيعا للإنتاج الزراعي إلا في حالات معددة على سبيل المحصر نظميتها المواد ٢١ و ٢٢ في خصوص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فضلا عن أن المعاملة الضريبية الخاصة لهذه الفئة من الممولين تنضج من القوانين المنظمة للضريبة على الأرباح الزراعية خاصة بالنسبة لمزارع التلاك (١) .

ولذلك نصت المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على إعفاء الأرباح الزراعية التي تحققها المنشآت التي لم تتخذ شكل الشركات المساهمة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث أنها كانت ضريبة القانون العام . ولما أصبحت ضريبة المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام وفقا للقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ألغى المشرع نص المادة ٤٠ وأغاف فقرة جديدة إلى المادة ٧٣ بمقتضى القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ قضت بإعفاء الأرباح الزراعية من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية إذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة . وأخيرا نص البند الأول من

(١) انظر ص ١٦٩ و ١٧٠ ، ومن ص ٢٥ - ٣٥ من هذا المؤلف .

العادة ٨٢ من القانون الحالي على نفس الحكم مع عدم اغتـسـراط
ألا تكون المنشأة متخذة شكل الشركات العاهضة وذلك لوجود ضريبة
خاصة بشركات الأموال بالكتاب الثاني من القانون والتي لا تتضمن
اعفاء لهذا النشاط ، ومن ثم يقتصر هذا الاعفاء على الأفراد وعلى
شركات الأشخاص .

٢ - الجماعات التي لا ترمى الى الكسب :

وذلك في حدود نشاطها الاجتماعي أو العلمي أو الرياضي
وقد مر اعفاء هذه الجماعات بنفس التطور الذي مر به اعفاء المنشآت
الزراعية . وكما سبق أن ذكرنا عند التعرض لشرط قصد تحقيق
الربح ، فإن المشرع كان في غير حاجة الى النص على عدم غرض
هذه الجماعات للضريبة لانقضاء شرط من شروط سرانها ، كما أنه
لم يوفق في استعمال لفظ " اعفاء " وكان الأصوب استعمال اصطلاح
" عدم الغرض " .

ويقصد بهذه الجماعات تلك التي لا تهدف الى تحقيق
الربح من مزاولة نشاطها ، مثل الجمعيات الخيرية لعلاج المرضى
ودفن الموتى ، والجمعيات الدينية والعلمية والاجتماعية ، والنوادي
الثقافية والرياضية . . . الخ . فإذا زاولت هذه الجمعيات نشاطا
يخرج عن حدود أغراضها وحقت بذلك كسبا لها أو لأعضائها ،
خضعت للضريبة النوصية التي تنطبق على الإيراد المتحقق
حتى ولو خصصت هذا الإيراد للانفاق على أوجه البر والاحسان .

وعلى ذلك يقتصر الاعفاء المقرر للجماعات التي لا ترمى
الى الكسب على ما تحققه من أرباح في حدود نشاطها الاجتماعي
أو العلمي أو الرياضي ، فإذا تعدى نشاطها هذه الحدود
الى نشاط آخر انتفى عنها الاعفاء بالنسبة لهذا النشاط والتزمت
بدفع الضريبة المقررة عليه ، وفي كل الأحوال لا يحتد الاعفاء
الى موظفي هذه الجماعات ومستغديها وعاملها ، أو يُخفـضـنـج
هؤلاء للضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها بالشروط

الواردة في القانون (١) .

٣ - المعاهد التعليمية :

تعنى المعاهد التعليمية التابعة أو الخاضعة لاشـرف احدى وحدات الجهاز الادارى للدولة أو القطاع العام من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية . واعطاء هذه المعاهد مطلقا لما أن الهدف من الاعطاء نشر التعليم ولأن هذه المعاهد تابعة أو خاضعة لمؤسسات الدولة (١) .

وفي تحديد المقصود بهذه المعاهد ذهبت مصلحة الضرائب الى أن المعاهد التعليمية الحرة المقصودة بالاعطاء ، هي تلك التي تستهدف التعليم العام وتصل طو محاربة الأمية ونشر العلم والمعرفة وتسير طو نهج وزارة التربية والتعليم ، وتخضع لاشرفها ورقابتها ودون أن تتوخى الكسب وذلك رغبة من المشرع في تشجيع انشاء هذه المعاهد . ومن ثم يخرج من مدلول الاعطاء نشاط المعاهد الخاصة التي تقوم طو تعليم اللغات الحديثة والآلة الكاتبة والتفصيل والرقص والموسيقى وغيرها ، تأسيسا طسى أن مثل هذه المعاهد لا تقوم بنض الرسالة التي تتولاها الدولة في نشر التعليم العام وأن القصد منها التدريب واكتساب خبرة في حرفة أو مهنة معينة ، وانها تعتبر في مثل هذه الأحوال مسن قبل الورش الحرفية أو المبنية كما أن القصد من انشاء هذه المعاهد الرغبة في تحقيق كسب مادي ، ولذلك فهو تخضع للضريبة على المهن غير التجارية (٢) .

(١) راجع في هذا المعنى التعليمات التفسيرية رقم ٤ للمادة

٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والتي تقابل الفقرة

الثانية من المادة ٨٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) انظر ، د . أحمد بديع بليح ، المرجع السابق ، ص ١٣٤ .

(٣) التعليمات التفسيرية رقم ٩ من المادة ٧٢ من القانون رقم

١٤ لسنة ١٩٣٩ والصادرة في ٢٠ / ١٠ / ١٩٧٣ والمقابلة

للمادة ٨٢ فقرة ٣ من القانون الحالي .

وإذا كانت أرباح المنشآت الزراعية يزول عنها الاعفاء ، كما ذكرنا ، إذا اتخذت شكل شركة من شركات الأموال ، فإن التساؤل يشوعا إذا كان نفس الحكم يسرى في حالة اتخاذ المعاهد التعليمية هذا الشكل ويسرى عليها من ثم أحكام الكتاب الثاني من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الخاص بشركات الأموال .

ذهب رأى الى أن الاعفاء الوارد في البند الثالث من المادة ٨٢ من القانون يسرى أيا كان الشكل الذى تتخذه المعاهد التعليمية سواء أكانت في صورة مشروع فردى أو شكل شركة من شركات الأشخاص أو الأموال لأن النص عام يؤخذ على عموميته ولم يسرد أى قيد يحد منه وأن الحكمة من الاعفاء هو أن هذه المعاهد لا تهدف الى الكسب والربح بغير ذلك يعنى قصر تشجيع انشاء هذه المعاهد على الأفراد وشركات الأشخاص دون شركات الأموال وهو ما نزهه الشارع عنه (١) .

وذهب رأى آخر الى أن هذه المعاهد تخضع ، ففى الغرض محل التساؤل ، للضريبة على أرباح شركات الأموال حيث أعض المشرع صافى الأرباح الكلية لهذه الشركات للضريبة متى كانت هذه الشركات مشتغلة في صرأيا كان الغرض منها طبقا للمادة ١١١ من القانون ، كما أن المشرع لم يقرر لها اعفاء متى كانت تستغل نشاطها في التعليم (٢) .

ونرى أن الرأى الثانى هو الأولى بالاتباع لأن نص المادة ١١١ من القانون قرر صراحة سريان الضريبة على شركات الأموال "أيا كان الغرض منها" فهو لم يقيد هذا الغرض ومن ثم لا اجتنباد مع صراحة النص ، كما أن عمومية البند الثالث من المادة ٨٢ ، على ما يذهب اليه الرأى الأول ، مقيدة بنص المادة ١١٩ من الدستور

(١) د . زكريا محمد بهومي ، المرجع السابق ، ص ٤٧٥ و ٤٧٦ .

(٢) د . السيد عبدالمولى : " الضرائب على الدخل " ١٩٨٣ ،

والتي تقتضى بأنه لا اعفاء الا بنص ، فضلا عن أن الرأي الأول يخلط بين اعفاء المعاهد التعليمية واعفاء الجماعات التي لا ترمى إلى الكسب ، وأخيرا كان هذا الرأي قد ذهب إلى عدم اعفاء المنشآت الزراعية إذا هي اتخذت شكل الشركات المساهمة من الضريبة على أرباح شركات الأموال وليس ثمة حكمة من التفرقة في المعاملة بين هذه المنشآت وبين المعاهد التعليمية الا من قياس هذه الأخيرة على الجماعات (١) التي لا تهدف إلى الكسب ويجب الحذر من اللجوء إلى القياس عند تفسير النصوص الضريبية .

٤ - أصحاب المهن الحرة المقيدون في نقابات مهنية :

ورد هذا الاعفاء في البند الرابع من المادة ٨٢ من القانون حيث قرر اعفاء أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات مسن تاريخ مزاولة المهنة الحرة . ولا يلزمين بالضريبة الا اعتبارا من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الاعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التميين التي يطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفف المدة المقررة للاعفاء إلى سنة واحدة لمن يسرّزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاما . ويشترط لسريان الاعفاء أن يزاول المهنة منفردا دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متعاضدا بالاعفاء .

وقد حددت مصلحة الضرائب المقصود بالمشاركة مع الغير والتي تؤدي إلى عدم التمتع بالاعفاء ، ومودعا أن تقوم شركة بين اثنين أو أكثر بغرض مباشرة نشاط مهني سواء أكانت هذه الشركة قد اتخذت الشكل القانوني أم يقررها الواقع ، كان يفتتح مسؤلان أو أكثر مكتبيا مهنيا وتثبت أسماؤهم على مطبوعات المكتب أو يتسم

(١) انظر د . زكريا يموي ، نفس المرجع السابق الإشارة إليه ،

التعاقد مع المتعاطلين معهم باسم الشركة . وثبتت المشاركة بوسائل
الاشهاد المتبعة . وعليه فعندما يحصل العمل المهنى على اتعاب
من ممول مهنى آخر مقابل تأدية عمل أسند اليه مستقلا ، فلا توجد
مشاركة فى هذه الحالة ويعتبر أنه يعمل منفردا ويكن من حقـه
الاعفاء المقرر قانونا (١) .

هـ - أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات :

استحدثت البند الخامس من المادة ٨٢ من القانون اعفاء
الأرباح الناتجة عن تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية
والعلمية والثقافية والأدبية ، فيما عدا ما يكون ناتجا من بيع المؤلف
أو الترجمة لأغراضه فى صورة مرفقة أو صوتية بعد أن كانت هذه
الأرباح خاضعة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية (٢) .

وقد عرفت مصلحة الضرائب مهنة التأليف بأنها انتاج الفكر
وغلاصة التجارب والملاحظات ولا ينصب على المظهر المادى
الذى يبرز فيه هذا النتاج الى العالم الخارجى كالمخطوط أو
الكتاب أو الممحز وإنما ينصب على الفكرة فى ذاتها أى على
المجهود الذهنى . وعلى ذلك يطلق لفظ المؤلف طبقا للمعروف
السائد على كل من أنتج عملا فى الأدب أو العلم أو الفن
بغض النظر عن طول العمل وأهميته (٣) . وتقرر ما اذا كان الكتاب
أو المقال موضوعا علميا أو ثقافيا أو أدبيا أو دينيا مسألة موضوعية

(١) التعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة ٨٢ بند ٤ والصادرة
فى أكتوبر ١٩٨٢ .

(٢) انظر الفصل السابق من هذا الباب .

(٣) التعليمات التفسيرية رقم ٧ السابق الاشارة
اليهـ .

تتحقق منها التأميرية المختصة (١) .

وطى ذلك يندرج تحت هذا الاعفاء أية تجمع مما ذكر سبر حتى ولو كانت من عمل الآخرين طالما أنها مرتبة بطريقة ترجع إلى المجهود الشخصي للمؤلف . كذلك إذا قدم المؤلف أو من تسام بالترجمة من طريق الالتقاء المباشر من جانبه بالاذاعة أو التلفزيون دون أن يصاحبه أى منج بعناصر فنية أخرى ترقى إلى مرتبة الإخراج فإن الإيرادات التى يحصل عليها تمنى من الضريبة . وطى العكس لا يسرى الاعفاء على أرباح بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه فى صورة مرئية أو صوتية كما فى حالة عرضه «ر» طريق دور السينما أو المسرح أو التلفزيون أو الإذاعة أو الشرائط الصوتية والمرئية المسجلة . كذلك لا يسرى الاعفاء الوارد بالنص سالف الذكر على أعمال الترجمة القوية من حيث أنها لا تكون إلا فنى المؤتمرات والاحتفالات أو اللجان ، ومعنى آخر ففى ترجمة شفوية مباشرة وليست ترجمة كتب أو مقالات (٢) .

٦ - أرباح مؤلفات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد :

نص البند السادس من المادة ٨٢ من القانون على أعضاء أرباح أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم ممن مؤلفاتهم ومنقذاتهم التى تطبع أصلا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد .

وقد كانت هذه الأرباح خاضعة للضريبة وذلك حتى صدور القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٥ والذى أضاف المادة ٧٦ مكررا إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

ويرى البعض أنه إذا تبلى بعض هذه المؤلفات الجامعية دون توزيع على الطلاب ، فإن الأرباح التى قد تتولد منها

(١) (٢) انظر التعليمات التفسيرية رقم ١ الصادرة فى ٢٥/٥/١٩٨٣ والتعليمات التفسيرية رقم ٢ الصادرة فى ٢٨/٣/١٩٨٧ .

لا تخضع للضريبة طالما أنها طبعت في الأصل لتوزيعها على الطلاب ولم يتم توزيعها كلها أو جزئها بسبب أو لآخر (١).

٢ - أرباح الفنانين التشكيليين :

تتفى هذه الأرباح من الضريبة بشرط أن يكونوا من أعضاء نقابة المهن التشكيلية وبشرط أن تكون « منتجاتهم في فني الرسم والنحت والحفر » يعتبر هذا الاعفاء ما استحدثه القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

وفي خاتمة هذه الاعفاءات تضمنت المادة ٨٣ حكماً خاصة في حالة : انقطاع النشاط وتوقفه . وقد نصت المادة المذكورة على أن : " إذا انقطع العمل عن ممارسة مهنته أو نشاطه تستحق الضريبة بذات السعر السنوي عن الأرباح التي تحققت خلال المدة التي مارس فيها المهنة أو النشاط ويسرى هذا الحكم كلما استحققت الضريبة من جز من السنة لأي سبب آخر .

وعلى العمل أن يخطر ما مورية الضرائب المعتمدة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الانقطاع والالتزام بالضريبة المستحقة ضمن أرباح سنة كاملة .

وعلى العمل أيضاً خلال ستين يوماً من تاريخ الانقطاع أن يتقدم باقرار مهينا به نتيجة نشاطه حتى تاريخ الانقطاع مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة .

وإذا توقف النشاط بسبب وفاة العمل أو إذا توفي العمل خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالاطار عن التوقف يلتزم ورثته بالاطار عن التوقف خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم مع التقدم بالاطار خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ .

(١) د . أحمد ديب بليخ ، المرجع السابق ، ص ١٣٥ .

الفصل الرابع

وما الضريبة على المهن غير التجارية

نظمت وما الضريبة المواد من ٧٦ الى ٧٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وكما ذكرنا فان الضريبة تفرض عليها على أساس صافي الأرباح خلال السنة السابقة. ومن ثم فانه لتحديد وما الضريبة يجب حساب صافي الأرباح عن طريق تحديد الأرباح الاجمالية ثم التكاليف واجبة الخصم وما يجب خصمه طبقاً للقانون على النحو الآتى :

أولاً : الأرباح الاجمالية :

نصت المادة ٧٦ على أن يكون تحديد صافي الأرباح على أساس "نتيجة العمليات المقتطفة" . وقد أثارت هذه العبارة التساؤل عما اذا كان وما الضريبة يقتصر على الإيرادات العادية للمهنة أم يشتمل كذلك على الإيرادات العارضة الناتجة عن مصادر أخرى غير مزاوله المهنة وممتد كذلك الى الإيرادات الرأسمالية الناتجة من : بيع بعض الأصول التى يملكها صاحب المهنة كالربح الذى يحصل عليه طبيب من جراء بيع بعض الأجهزة اللازمة لمزاولة المهنة .

والراجع أن الضرائب النوعية هي فى الأصل ضرائب على الدخل أى على الإيرادات الدورية المتجددة ، وحيث يريد المشرع أن يخرج على ذلك فهو يقرر صراحة كما هو الحال فى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حيث نص صراحة فى المادة ١٧ على سريان الضريبة على الربح الناتج عن بيع أصل من أصول المنشأة ، ومن ثم يفرض غلبية الشراح هذه العبارة على أنها تعنى الإيرادات الناتجة عن مزاوله المهنة وحدها دون الإيرادات العرضية أو الرأسمالية .

وقد أشرنا الى أن الضريبة تسرى على الإيراد الفعلى

للمعمل ولا تأخذ بمبدأ الاستحقاق .

ثانيا : التكاليف واجبة الخصم :

نصت المادة ٧٦ على وجوب خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ومنها رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاوله المهنة والضرائب ما عدا الضرائب على أرباح المهن في —————
التجارة التي يؤديها المعمل طبقا لهذا القانون . فضلا عن الأخطه التي ذكرها المشرع ، يخصم من وطء الضريبة كافة التكاليف التي تحمّلها المهنة اذا توافرت فيها الشروط الآتية :

١ - أن تكون لازمة لمباشرة المهنة ، فيخرج من ذلك استثمارات الربح كالمصاريف الشخصية ، والتعويضات التي قد تدفع بسبب المهنة ولكنها ليست لازمة لمباشرتها .

٢ - أن يكون قد تم دفعها فعلا وذلك لأن الوطاء يتسم بتحديد على أساس الربح النقدي المقرض وليس المستحق ، ويستثنى من ذلك بعض التكاليف التي تعتبر مدفوعة حكما ، مثل ايجار المكان المخصص لمزاولة المهنة متى كان مطلوباً للمعمل .

٣ - أن تكون مؤيدة بالمستندات المناسبة ولا يكون مبالغاً فيها ، وتقدر صلحة الضرائب ما اذا كانت هذه التكاليف تخصم مرة واحدة أم على عدد من السنوات رغم وجود هذه المستندات .

ومن أخطه التكاليف واجبة الخصم ايجار مكان مزاوله المهنة ، والعربات والأجور التي يدفعها صاحب المهنة الحرة لمستخدميه ، استهلاكات اعداد وثأيت مكان ممارسة المهنة ، مصروفات النور والمياه الخ .

ثالثا : المبالغ التي تخصم من الأرباح الصافية :

نصت المادة ٧٧ على أن تخصم من الأرباح الصافية التي تم تحديدها على النحو المشار اليه في المادة ٧٦ المبالغ الآتية :

١ - ١٠ ٪ مقابل الاستهلاك المهنى ، تزداد السنوية ١٥ ٪ بالنسبة للكتاب والأدباء والفنانين أعضاء اتحاد الكتاب وجمعية المؤلفين والملحنين ونقابات المهن الفنية .

٢ - المبالغ التى يؤدبها الممولون الى نقاباتهم لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات على ألا يجاوز ما يخصم ١٠ ٪ من صافى الأيراد بشرط ألا يكون الممول منتفعا بالاعفاء المقرر وفقا لقوانين المعاشات والتأمين الاجتماعى .

٣ - أقساط التأمين على حياة الممول لصلحت أو مصلحة ربحه أو أولاده الضريبة أقصى ١٥ ٪ من صافى الأيراد الخاضع للضريبة أو ١٠٠٠ جنيه أمهيا أقل . ولا يجوز تكرار خصصم ذات الأقساط من وراء أية ضريبة أخرى . ويعتبر هذا الاعفاء منحدث من القانون العالى .

٤ - التبرعات والاعانات ، ونفرق فيها بين :

أ - التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المملسى والهيئات العامة . وهذه تخصم أيها كان مقدارها .

ب - التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لأشراف الحكومة . وهذه تخصم فى حدود ٢ ٪ من صافى الربح السنوى . ولا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات من وراء أية ضريبة أخرى .

وفى تحديد وراء الضريبة على أرباح المهن غير التجارية عنو - سبرع بالنسب على الحكمين الاتيين :

الاول : فى حالة الخسائر :

حسب المادة ٢٨ من القانون على أن يسرى حكم المادة ٢٥ على الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، وهى العادة التنس

تنظم حالة خسائر المنشأة بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . وعلى ذلك يجوز ترحيل خسائر النشاط المعنى حتى خمس سنوات وهو حكم مستحدث في القانون الحالي .

الثاني : حالة التقدير الجزافي للتكاليف :

نصت المادة ٧٩ من القانون على أن يخصم من اجمالي ايراد الممول ٢٠ ٪ مقابل جميع التكاليف الخصوص عليها في المادة ٧٦ من هذا القانون ما لم تكن هذه التكاليف من واقع الدفاتر المنتظمة أو المستندات التي تعتمد عليها مصلحة الضرائب أو المؤشرات والقرائن المحددة بالتطبيق لحكم الفقرة الثانية من المادة ٨٦ من هذا القانون أكثر من هذه النسبة . وعلى ذلك تخصم التكاليف أي كانت قيمتها إذا كانت مؤيدة بالمستندات ومن واقع الدفاتر المنتظمة ، وكذلك إذا كانت المؤشرات والقرائن والمستندات تكشف عن تكاليف مزاولة المهنة ولا يخصم ٢٠ ٪ جزافا مقابل جميع التكاليف .

وتحدد الوفا على النحو السابق ، فانه يكون مستعمدا لتطبيق سعر الضريبة عليه على ما سنرى في الفصل التالي .

الفصل الخامس

تنعير الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

نص القانون على سحرم للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، أولهما هو السعر العام التصاعدي بالشرائح والسدى يطبق كقاعدة عامة ، وثانيهما هو السعر الخاص النسبى والسدى يطبق على بعض الحالات الخاصة .

أولا : السقر التصاعدي بالشرائح :

نصت على السعر الأعلى للضريبة العامة ٧٥ من القانون ، وهو يسرى بعد احوال حكم العامة ٨١ الخاص بالاعفاءات اللازمة للحد الأدنى اللازم للعيشة ولأعمال العائلية على الوجه التالى :

- ١٨ ٪ من ألى ١٠٠٠ جنيه الأولى .
- ٢٠ ٪ من ألى ١٥٠٠ جنيه الثانية .
- ٢٥ ٪ من ألى ٢٠٠٠ جنيه الثالثة .
- ٣٠ ٪ عما زاد من ذلك أى على ما زاد من ٢٥٠٠ جنيه .

ثانيا : السعر النسبى :

نصت العامة ٨٠ على أنه استثناء من السعر المحدد فى العامة ٧٥ ، تفرض الضريبة بسعر نسبى ٢٠ ٪ صغير أى تخفيض فى الحالين التاليتين :

أ - كل مبلغ يدفع مكافأة ، الارشاد أو التبليغ عن أمانة جريمة ، جرائم التهرب العقاب عليها قانونا .

ب - كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة إيراداتها للضريبة . ولا تخضع المبالغ العنصرى عليها فى الحالين السابقتين للضريبة العامة على الدخل وعلى الأفراد والجهات الذين يقومون بدفع هذه المبالغ حجز الضريبة وتوريدها الى مصلحة الضرائب خلال خمسة عشر يوما الأولى من كل شهر مع بيان المبالغ التى دفعت خلال الشهر السابق .

المحصل أنشأه من

التزامات الممولين ورابط وأداء الضريبة

أولاً . التزامات الممولين :

صحت عليها المواد ٨٤ و ٨٥ من القانون على النحو
الآتى :

١ - الدفاتر التى يلتزم بها الممول :

أ - يلتزم الممول بإسالك دفتر يومية يوضح على كل صفحة
منه من المأمورة المختصة ، وأن يقيد فيه يوماً بيوم كل الإيرادات
وكذلك التكاليف ، بالصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة .

ب - وعلى الممول أن يسلم الى كل من يدفع اليه مبلغاً
مستحقاً له بسبب مهنة المهنة ، كاتساب أو عمولة أو مكافأة
أو أى مبلغ آخر خارج لهذه الضريبة ، ايضاً موضحاً به التاريخ
وقية المبلغ المحصل ، موقعاً عليه منه ، ويستخرج هذا الايصال
من دفتر ذى قسائم متصلة ، تسلمه مصلحة الضرائب لكل ممول .
ويلتزم الممول بتقديم هذين الدفترين الى مصلحة الضرائب
عند كل طلب .

ويكون لمصلحة الضرائب عند تحديد أو تقديرات الإيرادات الممول
الاعتداد بالمبالغ الواردة في اقترارات مولى الضريبة العامة على
الدخل طبقاً لأحكام البند (٥) من المادة ١٠٩٩ من هذا القانون .
ويكون اثبات أداء هذه المبالغ بكافة طرق الاثبات .

٢ - الاقرار الذى يلتزم بتقديمه الممول :

يلتزم الممول بأن يقدم مقابل ايصال ، أو يرسل بالبريد
الموصى عليه به علم الوصول الى مأمورية الضرائب المختصة ،
قبل أول ابريل من كل عام اقراراً مبيناً فيه الإيرادات ، والتكاليف ،
وصافى الأرباح أو الخسائر ، عن السنة السابقة مصححاً بجميع

المستندات المؤيدة له ، وتضمنها البيانات التي يصدر بتحديد بها قرار من وزير المالية .

وتؤدى الضريبة المستحقة من واقع الاقرار فى المعامد المحدد لتقديره .

ويلزم الممول الذى لم يقدم اقرارا فى المعامد بتحديد مبلغ اضافى للضريبة يعادل ٢٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى ويخفض هذا المبلغ الى النصف اذا تم الاتفاق بين الممول والصلحة ، دون الاحالة الى لجان الطعن .

ثانيا : ربط الضريبة :

قررت المادة ٨٦ من القانون أنه تسرى فى شأن الضريبة على أرباح المهن غير التجارية أحكام الفصل الخامس من الباب الثانى من القانون وهى الخاصة باجراءات ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والسابق دراستها . وفى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة يكون تقدير ربط الضريبة بناء على مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للممول وتكاليف مزاوله المهنة وصافى الربح وفقا لطبيعة المهنة . ويصدر بتحديد المؤشرات والقرائن قرار من وزير المالية ، وقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بهذا التحديد .

ثالثا : أداء الضريبة :

قررت المادة ٨٧ من القانون أنه يسرى على مولى ضريبة المهن غير التجارية من حيث تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو تقسيطاً ما يسرى على مولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية طبقاً لأحكام المادة ٤٢ من القانون والسابق دراستها . وأضافت المادة ٨٨ أنه "على مصلحة الضرائب أن تخطر الممول بالتنبيه بصدور الرد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول طبقاً لتقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة

الابتدائية وعلى الصلحة أن ترد للمعسل من تلقاء ذاتها المبالغ التي تكون قد وردت إليها بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ إخطاره بالتنبيه بصدد السداد ، إلا استحق عليها مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعمول من البنك المركزي المصري على الودائع النقدية ابتداء من نهاية مدة الثلاثين يوما حتى تاريخ الرد .

هذا وقد نص القانون على أحكام تتعلق بالغصم والتحصيل لحساب الضريبة على النحو التالي :

أ - الغصم :

ألزم القانون بعض الجهات أن تغصم من كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهات تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية ، التي تحدده بقرار من وزير المالية تحت حساب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ١٠ ٪ إذا كان المبلغ المدفوع يقل عن خمسة جنيه ، و ١٥ ٪ إذا زاد على ذلك وهذه الجهات هي :

١ - وزارات الحكومة ومجالسها ، ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة ، وشركات ووحدات القطاع العام ، والشركات المنشأة طبقاً لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والقانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٧٤ المشار إليهما ، أو بمقتضى قوانين خاصة أخرى ، وفروع الشركات الأجنبية ، والجمعيات التعاونية ، والمؤسسات الصحفية ، والمعاهد التعليمية ، والنقابات ، والروابط ، والأندية ، بالاتحادات ، والمستشفيات والفنادق ، والجمعيات ، والمكاتب المهنية ، ودور النشر ، ومنشآت الإنتاج السينمائي ، والمصارف ، ودور النشر .

٢ - المنشآت الأخرى التي يزيد رأس مالها على خمسة آلاف جنيه ، ويصدر بتحديداتها قرار من وزير المالية .

ب - التحصيل لحساب الضريبة :

استحدث القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أسلوب التحصيل

تحت حساب الضريبة وذلك في المواد من ٩٠ - ٩٢ على النحو الآتي :

١ - على أقلام كتاب المحاكم على اختلاف درجاتها عند تقديم صحف الدعاوى ، أو الطعون إليها لقيدها ، وعلى مأموريات الشهر العقاري عند التأشير على المعمرات بالملاحية للشهر حصول مبلغ يحدد بقرار من وزير المالية ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على المعامى الموقع على الصحيفة أو المعمر .

٢ - على كل مستشفى يقيم أي طبيب باجراء عملية جراحية لحسابه الخاص ، أن يحصل منه مبلغا يحدد بقرار من وزير المالية ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على الطبيب الذي أجرى العملية .

٣ - على مصلحة الجمارك أن تحصل من كل شخص يمسى يزاول مهنة التخلص الجمركي ، من غير أشخاص القطاع العام ، مبلغا يحدد بقرار من وزير المالية من كل بيان جمركي يقدمه للمصلحة ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على التخلص .

ولاحظ أنه يجب على الجهات المكلفة بالخصم أو التحصيل لحساب الضريبة توريد قيمة ما حصلت لحساب الضريبة المستحقة الي مصلحة الضرائب في موعد أقصاه آخر ابريل ، ويوليو ، وأكتوبر ، ويناير من كل عام ، مع بيان تفصيلي بالمبالغ التي خصمت لحساب كل ممول ، أو حصلت منه خلال الثلاث الأشهر السابقة ، وذلك طبق للأوضاع والاجراءات التي يحددها وزير المالية بقراره .

كما يلاحظ أنه يجب على مصلحة الضرائب أن ترد الى الممول من تلقاء ذاتها المبالغ المحصلة طبقا لنظام الخصم ، أو التحصيل لحساب الضريبة بالزيادة على الضريبة المستحقة من واقع اقتراره المعتمد من محاسب ، وذلك خلال تسعة أشهر تبدأ من نهاية

المهلة المحددة لتقديم الأقرار ، ما لم تقم التأمينية باخطار المسئول
بعناصر ربط الضريبة خلال هذه الفترة ، والا استحق المسئول
مقابل تأخير معادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزي
المصري على الودائع النقدية ابتداءً من نهاية مدة التسعة أشهر ،
حتى تاريخ الرد .

وأخيراً يلاحظ أنه لا تسري الأحكام الخاصة بالخصم والتحصيل
على الممولين غير الخاضعين للضريبة ، أو الممولين منها ، طسوال
فترة عدم الخضوع ، أو الاعفاء .

وهذا تكون قد انتهينا من بحث الضريبة على أرباح المهن
غير التجارية ، وننتقل الآن الى دراسة الضريبة العامة على
الايراد باعتبارها ضريبة تكملية تفرض الى جانب الضرائب النوعية
على فروع الدخل ، وهي تصيب صافي الايراد الكلى الذى يحصل
عليه الأشخاص الطبيعيون كما سنرى .

الناظر السيكانيك

الضريبة العامة على الدخل
المعاملة الضريبية للإيراد العام

مقدمة :

أدخلت هذه الضريبة فى النظام الضريبى المصرى لأول مرة بموجب القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ والذى نص على سريانها ابتداءً من أول يناير سنة ١٩٥٠ على الإيرادات العامة المتحققة عام ١٩٤٩ (١). وقد طرأت تعديلات كثيرة على أحكام هذه الضريبة منذ ذلك الوقت حتى تم ادماجها أخيراً فى قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

والضريبة العامة على الدخل - موضوع دراستنا - فى هذا الباب - تعتبر ضريبة تكملية للضرائب النوعية الأخرى على الدخل والتي درستها فيما سبق بها نفس ذلك الضريبة على إيرادات الثروة العقارية. وقد ورد النص على ذلك صراحة فى المادة ٢/٩٥ من القانون الحالى حيث نصت على أنه "يقصد بالإيراد فى تطبيق أحكام هذا الباب الإيراد الخاضع لأحدى الضرائب النوعية بما فى ذلك إيراد الأراضى الزراعية وإيراد العقارات المبنية...". ومعنى ذلك أنها تفرض على الإيرادات المغتلفة التى سبق أن خضعت للضرائب النوعية بعد أن تجمع معاً فى وعاء واحد بغض النظر عن مصدرها. وهو بذلك لا تحل محل هذه الضرائب النوعية ولكنها تسرى على جانبها أوبالإضافة لها ، فكل دخل يخضع لضريبة نوعية يخضع بدوره لواء هذه الضريبة العامة على الدخل (٢).

(١) وقد كانت تسمى بالضريبة العامة على الإيراد نفس ذلك الوقت .

(٢) ومعنى ذلك أيضاً أن أى عناصر للدخل لا تخضع لضريبة نوعية ، لا تسرى عليها الضريبة العامة على الدخل .

وهذه الضريبة وإن استهدفت تصحيح العيب أخذت
يؤخذ على تجزئة الدخل حسب مصادره ، وخضوع
كل نوع منها لضريبة نوعية خاصة حيث أن تجزئة الدخل
حسب مصادره ، وخضوع كل نوع منها لضريبة نوعية خاصة
لا تعنى بتعويض العدالة الضريبية
بالتسوية بين الممولين بحسب مراكزهم العالية (١) إلا أنها
من ناحية أخرى تمثل ازدواجاً ضريبياً فعلياً وطى وجهه
الخصيص بالنسبة لهؤلاء الذين يخضعون لضريبة العزبات
والأجور (٢) .

ولقد استهدفت الضريبة العامة على الدخل تحقيق
عدد من الاعتبارات من أهمها : الاتجاه نحو الأخذ
بالضريبة الموحدة على الدخل ، المحصول على إيرادات
مالية تعد الخزنة العامة : يساهم في مواجهة الحكومة
للأعباء المتزايدة ، السعى نحو تحقيق مزيد من العدالة
الاجتماعية من خلال المساواة في التضحيات التي يتحملها
كل منهم وإعادة توزيع الدخل القومي وتلاصق مساوي الضرائب
النوعية التي تعين في الأخذ بمبدأ العينية دون مراعاة
الظروف الشخصية للممول أو تأخذ بالسعر النسبي الثابت
دون مراعاة أهمية الدخل الخاضع لها .

- (١) لأن المركز العالي الحقيقي للممول لا يظهر إلا بضم
كافة أنواع الدخل بعضها إلى بعض . راجع :
د . عادل حشيش : " الوسيط في الضرائب على الدخل " .
دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية - بدون تاريخ -
ص ٢٢٢ .
- (٢) راجع موضوع الازدواج الضريبي بشي من التفصيل عند :
د . زين العابدين ناصر - المرجع السابق ذكره ، ص ٢٠٣ .
وما بعدهما .

- ورغم التعديلات التى طرأت على الضريبة العامة على الدخل منذ تطبيقها عام ١٩٥٠ إلا أن الاحصائيات المتاحة تشير الى انخفاض حصيلتها بشكل مستمر (١)، ويرجع ذلك الى أسباب كثيرة منها : ارتفاع سعرها وخصوصاً على الشرائح الأخيرة منها ، وعدم كفاية نظم ربطها وتحصيلها وقصر وعائها على أوعية الضرائب النوعية ، وارتفاع حد الإعفاء مع انخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل القومى بصفة عامة مما يؤدى الى حصر معظم هذه الضريبة فى نطاق محدود (٢) .

- وقد نظم القانون الحالى ١٥٧ - ١٩٨١ الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة فى الباب الخامس (الكتاب الأول منه) حيث وردت هذه الأحكام فى المواد من ٩٥ الى ١١٠ .

وسوف يكون تناولنا لهذه الأحكام فى فصلين :
الأول : فى نطاق الضريبة والإعفاءات المقررة منها .
الثانى : فى وعائها وأحكام ربطها وتحصيلها .

(١) فى خلال الفترة من عام ١٩٦١/٦٠ الى عام ١٩٨٠ انخفضت نسبة هذه الضريبة فى جطة حصيللة الضرائب من ٢٤ ٪ فى أول الفترة الى ٦ ٪ فى نهايتها . راجع فى ذلك : " نظام الضرائب : الحاضر والمستقبل " من سلسلة دراسات " صرحتى عام ٢٠٠٠ " التى تصدرها المجالس القومية المتخصصة ، القاهرة ١٩٨٣ ، ص ٢٨ ، ص ٨١ .

(٢) راجع : د . محمد أحمد الرزاز " رؤية لمستقبل الضرائب فى تمهيد الانفاق العام فى البلاد الآخذة فى النمو - مع التطبيق على مصر " - فى مجلة القانون والاقتصاد الصادرة عن مجلة الحقوق جامعة القاهرة - العدد الخاص

الفصل الأول

نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة منها

أوضحت المادة ٩٥ نطاق الضريبة ، بينت
وردت الاعفاءات المقررة منها في العادتين ١٠٠ ، ١٠١ ، ١٠٢ .
وسرى ايضاح خصائص هذه الضريبة قبل أن نتناول النطاق
والاعفاءات . . . وطى ذلك يمكن تقسيم هذا الفصل الى مباحث
ثلاثة :

الأول : في خصائص الضريبة .

الثاني : نطاقها ، والثالث : في الاعفاءات المقررة
منها .

المبحث الأول

خصائص الضريبة

من مجموع الأحكام المنظمة للضريبة على الدخل يمكن
استنباط خصائصها التالية :

١ - هي ضريبة مباشرة عامة :

فهو مباشرة لأن من يتحمل بعينها هو الممول نفسه
ولا يمكنه أن ينقل هذا العبء الى الآخرين ، كما أنها
تسرى أساساً على وءا* يتميز بالاستقرار والانتظام النسبي
وهو الدخل الذى يحصل عليه الشخص المكلف بأدائها . .
وإذا كانت الضرائب على الدخل والتوزيع عرض أحكامها
حتى الآن تعتبر ضرائب نوعية لأن كل منها يفرض على نوع

بمناسبة العيد العشوى للكلية ، ١٠٠ ، ١٠١ ، ١٠٢ ، ص ٩٢٦
وما بعد .

بذات من أنواع الدخل ينتج من مصدر معين ، فإن الضريبة الحالية تعتبر ضريبة عامة لأنها تسرى على مجموع الدخل التي تحصل عليها المكلف من كافة المصادر الخاضعة للضرائب النوعية . .

٢ - تعتبر ضريبة تكيلية على الأيراد الكلى :

لأنها - كما ذكرنا حالا - تفرض على مجموع الإيرادات الناتجة من كافة المصادر بجانب الضرائب النوعية الأخرى وليست بدلا عنها بل مكملة لها . وكان المشرع قد أراد بها معالجة القصور في الضرائب النوعية المفروضة على مصادر الدخل المختلفة . . ولقد نص المشرع أيضا على سريان هذه الضريبة على بعض الإيرادات التي لم يسبق خضوعها لضرائب نوعية كما هو الحال بالنسبة لتوزيعات شركات المساهمة التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون ، حيث يخضع ٥٠ ٪ منها لهذه الضريبة وفقا للشروط المنصوص عليها في القانون (١) .

٣ - هي ضريبة سنوية :

وهي بذلك تتفق مع بعض الضرائب النوعية كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح المهن الحرة ولكنها تختلف عن بعض الضرائب الأخرى كالضريبة على إيرادات القيم المنقولة والتي تفرض على كل توزيع يتم في أى وقت خلال السنة . . وقد ورد النص صراحة على هذه الخاصية في المادة (٩٦) حيث نصت على أن "يحدد سعر

(١) راجع: د . حسن كمال : "الضرائب على الدخل" - القاهرة

الضريبة سندها على النجوا الآتي ومن ثم
فإن الضريبة تفرض على صافي الأيراد الكلي المتحقق
خلال السنة السابقة فيما عدا حالتى الوفاة أو انقضاء
التوظيف .

٤ - فرض على صافي الأيراد الكلى :

أى أنها تفرض على مجموع الدخل المتحقق خلال
السنة السابقة بعد مراعاة حدود الإعفاءات المقررة والمبالغ
واجبة الخصم بنس القانون . .

٥ - ضريبة تصاعدية الشرائح :

فعرها تصاعدى كما نصت على ذلك المادة ٩٦ حيث
قسم المشرع الوعاء الخاضع لها الى ثلاث وعشرين شريحة
الاولى منها (حتى ٢٠٠٠ جنيه معفاة) ويتدرج السعر
بعد ذلك من ٨ ٪ على الشريحة الثانية الى ٦٥ ٪ على
الشريحة الأخيرة ويوضح ذلك تفصيلا فيما بعد فنستد
تناولنا لسعر الضريبة .

٦ - ضريبة شخصية :

فهو تفرض على ما يحقه الأشخاص الطبيعيون
من صافى الأيراد الكلى السنوى . وقد نصت على ذلك
المادة ٩٥ . كما أنها تأخذ فى الاعتبار كافة العوامل
والظروف المتعلقة بشخص الممول (إعفاء الحد الأدنى
اللازم للعيشة ، خصم النفقات والأعباء التى لا تعتبر
عبئا على وعاء أى ضريبة نوعية أخرى ، كما أنها تأخذ
بمبدأ التصاعد الضريبى فى سعرها) . .

٧ - تربط بنها على القرارات السنوية التي يقدّمها انه
(القرار السنوي المتعلق بها بعد القرارات التسـ
يقدّمها بالنسبة للضرائب النوعية بشهر حتى يمكن عدم
ما سدد عن نفس السنة من ضرائب نوعية من وظائفها

٨ - تجمع بين مادى التبعة السياسية والاجتماعية
والاقتصادية :

فهي تسرى على كافة المصريين أيا كانت محسـ
أقامتهم (التبعة السياسية) ، وتسرد كذلك على
الأجانب المتوطنين في مصر حتى لو كانت دخولهم
ناتجة من صادر خارج مصر (التبعة الاجتماعية
أيضا فانها تفرض على الأجانب غير المتوطنين في
عن دخولهم التي نتجت في مصر (التبعة
الاقتصادية) (١) .

— —

المبحث الثاني

نطاق الضريبة

وضحت هذا النطاق المادة ٩٥ عندما نصت على أن
" تفرض ضريبة عامة على صافي الإيراد الكلى الذى يحصل
عليه الأشخاص الطبيعيون .

ويقصد بالإيراد فى تطبيق أحكام هذا الباب الإيرادات
الخاضعة لأحدى الضرائب النوعية بما فى ذلك إيرادات الأراضـ

(١) راجع : د . عادل حشيش ، المرجع السارد ع : - :

الزراعية وايراد العقارات المبنية وكذلك الايرادات الآتية :

١ - توزيعات شركات الأموال المنصوص عليها فى الكتاب الثانى من هذا القانون التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعىين .

٢ - نصيب الشريك الموصى فى أرباح حصة التوصية التى تم ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باسم الشركة وذلك بعد خصم هذه الضريبة من هذا النصيب .

٣ - ما يؤول الى الأشخاص الطبيعيين من الأرباح الصافية الناتجة من العطيات المعفاة طبقا للمادة الخامسة من القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٤ بشأن بعض الأحكام الخاصة بالتعويض .

٤ - ما يؤول الى الأشخاص الطبيعيين من الأرباح والتوزيعات المحقة من المشروعات المتمتع بها معافاة ضريبة وفقا لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليه وذلك بعد انقضاء مدة الاعفاء المقررة للمشروع ، ومع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة للمستثمر العربى والأجنبى .

وبلاحظ أن هذه المادة بفقرتها قد ركزت على أمرين أساسيين ، أولهما : تحديد طبيعة الأشخاص الخاضعين للضريبة ، وثانيهما : تحديد الايرادات الخاضعة لها :

أولا : الأشخاص الخاضعون للضريبة :

وكما هو واضح من نص الفقرة الأولى فان الخاضعين للضريبة العامة على الدخل هم الأشخاص الطبيعىين مصريين

كانوا أو أجانب (وذلك وفقا لما سبق أن ذكرناه ونحن
بمقدور ايضاح خصائص هذه الضريبة) ، وذلك بعد تجميع
دخولهم الخاضعة لضرائب نوعية لتكون الايراد الكلي
الخاضع للضريبة . وعلى ذلك فان الأشخاص المعنوية
(أو الاعتبارية) لا يخضعون لها حتى ولو توافرت
بالنسبة لهم شروط الخضوع لكل أو بعض الضرائب النوعية . .

وبلاحظ أن هذا النص يختلف عن النص المقابل له
في القانون القديم (م/١ من ق ٩٩ لسنة ١٩٤٩) ^(١) حيث
أن النص الجديد قد سوى في المعاملة بين المصريين
والأجانب سواء كانوا متوطنين أم غير متوطنين في مصر
بالنسبة للخضوع للضريبة .

ولما كان مناط الخضوع للضريبة هو الحصول على ايراد
خاضع لاحدى الضرائب النوعية في مصر ، فانه على الرغم
من اختلاف النصين ^(٢) ، الا أن هذا المعيار للخضوع
للضريبة يجعلنا نصل الى نتيجة مؤداها المساواة بين

(١) كانت هذه المادة تنص على أن " تفرض ضريبة عامة على
الايراد وتسرى على صافي الايراد السنوي الكلي
للأشخاص الطبيعيين المصريين أما كان موطنهم والأجانب
المتوطنين في جمهورية مصر العربية حتى لو كانت
ايراداتهم ناتجة عن مصادر خارج مصر ، أما الأجانب
غير المتوطنين في مصر فلا يخضعون للضريبة الا على
ذلك الجزء من الايراد الذي نتج في مصر " .

(٢) كان يبدو من ظاهر النص القديم أن الشرع يخضع ايراد
المصريين حتى لو كان هذا الايراد قد تحقق خارج
جمهورية مصر العربية .

المصري والأجنبي في الخضوع للضريبة ، وقد استقر الفقه والتطبيق العلى على أن إيرادات المصريين والأجانب (١) لا تخضع للضريبة الحالية الا اذا كانت هذه الإيرادات قد سبق خضوعها للضرائب النوعية المصرية . .

- واذا تعدد الأشخاص الذين تتوافر فيهم شروط الخضوع للضريبة في أسرة واحدة ، تعددت الضرائب المربوطة ، وذلك لأن الضريبة الحالية في التشريع الضريبي المصري تفرض على دخل الفرد وليس على دخل الأسرة باعتبارها وحدة اقتصادية واجتماعية مشتركة في الانتاج والمعيشة بصرف النظر عن كون الشخص من الذكور أو الاناث ، من البالغين أو القاصرين ، من كاطى الأهلية أو ناقصيها . ولا شك أن هذا الوضع يضعف من الحصيلة نظرا لمتنع كل فرد داخل الأسرة الواحدة باعفاء الجدد الأدنى للمعيشة ، ومن هنا يرى جانب من الفقه أنه ربما كان من الأفضل تحقيقا للمعدالة الضريبية أن تفرض الضريبة على دخل الأسرة كوحدة متكاملة كما تأخذ بذلك بعض التشريعات الأجنبية (٢) .

(١) : البتوطنون في مصر .

(٢) لمزيد من التفصيل حول هذه النقطة راجع : د . السيد عبد العلى - المرجع السابق ص ٣٨٥ - وكذلك حكم محكمة النقض الصادر في ١٤ / ١ / ١٩٧٠ - ٢١ - ٧٩ .

- أيضا راجع : د . على عباس عياد : " وحدة ربط الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعية " بحث منشور في مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية - المجلد ٩ - العدد الأول - يناير ١٩٧٠ ص ٢٥١ وما بعدها .

- وإذا كان مبدأ التبعة السياسية الذى تأخذ به الضريبة الحالية يعنى إخضاع إيرادات المصريين أيًا كان محل إقامتهم أو توطنهم وصرف النظر عن المكان الذى مارسوا فيه نشاطهم ، فإن أخذ هذا المبدأ على إطلاقه يعتبر فرضاً نظرياً أكثر منه فرض عملى يمكن تطبيقه حيث يصعب تطبيق التشريع المصرى على المصريين المقيمين فى الخارج ، وحتى ان حدث ذلك فإن أثره سيكون سلبياً فيما يتعلق بالحد من نشاط المصريين وهجرتهم الى الخارج .

ورغم ذلك ، فإن هذه الصعوبات يمكن التغلب عليها بعقد الاتفاقيات الدولية تلافياً لحدوث الازدواج الضريبي الدولي فى هذا المجال .

- أما بالنسبة للأجانب ، فالتوطين منهم فى مصر يعاملون كالمصريين من حيث الخضوع للضريبة أى أن الضريبة تسرى على إيرادهم الكلى حتى لو كان كله أو بعضه قد نتج من صادر خارج مصر ، وقد حددت المادة (٢) من ق ٩٩ لسنة ١٩٤٩ (المعدلة بق ٧٥ لسنة ١٩٦٩) أن الأجنبي يعتبر متوطناً بمصر إذا اتخذ من مصر محلاً لإقامته الرئيسية أو إذا كانت صالحه الرئيسية فى مصر . ولا تعتبر الإقامة رئيسية الا اذا توافر فيها عنصر الاستقرار أى الاستقرار فى الإقامة على وجه الاستعداد ولو تخللتها فترات غيبة متقاربة (١).

(١) راجع المذكرة التفسيرية للمشروع التمهيدى للقانون

المدنى بمراد المادة (٤٠) منه .

- وأنظر كذلك التعليقات التفسيرية لصلحة الضرائب على المادة الأولى من القانون القديم رقم ٩٩

لسنة ١٩٤٩ .

أما غير المتوطنين من الأجانب فإن نطاق سريان الضريبة عليهم يتخل في ذلك الجزء من إيراداتهم التي تنجبت في مصر ويكون خاضعا لضريبة نوعية استنادا إلى السبي مبدأ التبعية الاقتصادية .

مثال للاسترشاد : استفتى مجلس الدولة - إدارة الفتوى والتشريع بوزارة المالية والاقتصاد - بشأن مدى خضوع أحد الممولين يعمل مراسلا لجريدة أجنبية في مصر بلاد الشرق الأوسط ، والمكان الذي يزال عمله فيه ويقيم فيه هو وزوجته وأولاده موجود بمصر وكان يغادر مصر إلى غيرها من بلاد الشرق لعدد مختلفة ويقيم في مصر نصف السنة تقريبا ويقضى سائر السنة في البلاد المذكورة ، ويتقاضى مرتبا أسبوعيا تودعه له الجريدة التي يعمل لها في حسابه بالخارج ويسحب منه ما يريد عن طريق أحد البنوك في مصر . فأفتى المجلس بأن هذا الممول يعتبر مقيما في مصر اقامة عادية طالما أنه يستقر فيها نصف العام ويعود إليها من أسفاره التي تستغرق بقية السنة ، فهو قد اتخذ من مصر مستقرا وعمله ولأهله - حتى ولو لم يكونوا يصحبونه في أسفاره إلى سائر بلاد الشرق الأوسط وكان يصرف ما يحتاجه من مرتبه في مصر .

وخلصت الفتوى من هذه الوقائع إلى أن الممول يعتبر متوطنا في مصر في حكم المادة الثانية من القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ومن ثم تفرض عليه الضريبة العامة على الأيراد سواء ما نتج منه من مصادير مصرية وما نتج منه من مصادير خارج مصر" (١) .

(١) راجع أثلة أخرى عند : حسن الغبراوى . . وآخرين "ضرائب الدخل . . مرجع سابق - ص ٢٧٧ وما بعدها .

ثانيا : الإيرادات الخاضعة للضريبة :

وفقا لنص الفقرة الثانية من المادة ٩٥ سالفة الذكر،
يمكن القول أن الإيرادات التي يشطبها نطاق الضريبة
تتخل في نوعين : الأولى : الإيرادات الخاضعة للضرائب
النوعية ، الثاني : بعض الإيرادات الأخرى التي لاتخضع
لضريبة نوعية .

١ - الإيرادات الخاضعة للضرائب النوعية :

وهذه الإيرادات - وفقا للتشريع الضريبي -
النصرية - هي :

- الإيرادات العقارية (من الأراضي الزراعية والعقارات
المنقولة) .

- الإيرادات الناتجة من رؤوس الأموال (القيـــــم)
المنقولة .

- الإيرادات العتلة في الأرباح التجارية والصناعية .

- المرتبات والأجور وما في حكمها .

- الإيرادات العتلة في أرباح المهن غير التجارية .

ولما كان مناط خضوع هذه الإيرادات للضريبة العامة
على الدخل هو خضوعها للضرائب النوعية فإن المعنـــــى
من هذه الإيرادات من الخضوع لنطاق هذه الضرائب النوعية
لا يدخل في نطاق الضريبة القـــــر نحن بصدد دراستها .
وإذا كان الاعفاء مؤقتا بحدـــــة ، فإنها تدخل في نطاق
الضريبة العامة على الدخل بعد زوال الاعفاء بانتهاء الحـــــدة .

ومع ذلك نجد بعض الاستثناءات على ما تقدم ،
حيث نص المشرع صراحة على عدم خضوع بعض الإيرادات

للضريبة العامة على الدخل بالرغم من خضوعها للضرائب
النوعية ، وهذه الاستثناءات هي :

أ - إجمالي قيمة التصرفات العقارية والذي يخضع
لضريبة خاصة بسعر ٥ ٪ وبدون أى تخفيض (وفقاً
لنص المادة ١٩) ، فقد نص المشرع صراحة في الفقرة
الآخيرة من هذه المادة على عدم سريان الضريبة العامة
على الدخل في هذه الحالة (١) .

ب - الأرباح الناتجة من الاستغلال الزراعى
للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة أو من
نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية وشاغل المحاصيل
البستانية ، هذه الأرباح ربطها المشرع بضريبة الأرباح
طبقاً لأوضاع وشروط خاصة ، إلا أنه طبقاً للمادة ٢٢ من
القانون الحالى فإن هذه الأرباح لا تخضع للضريبة العامة
على الدخل . .

ج - المبالغ التى تدفع للخبراء الأجانب أيا كانت
جهة أو هيئة استخدامهم ، فانه وفقاً للمادة ٥٩ تخضع
هذه المبالغ لضريبة خاصة مقدارها ١٠ ٪ وبدون أى تخفيض
وشروط ألا تزيد مدة استخدامهم على ستة أشهر متصلة
أو متقطعة . . كما أن البند الثانى من نص المادة

(١) والواقع أن المشرع الضريبى لم يكن بحاجة لهذا النص
لأن هذه الضريبة المنصوص عليها فى المادة ١٩ تعتبر
ضريبة رأسمالية مفروضة على قيمة رأس المال وليست
مفروضة على أرباح ناتجة عنه ، ومن ثم فإنها لا تدخل
فى نطاق الضريبة العامة على الدخل . .

قد أخضع المبالغ التي يحصل عليها العاطلون الخاضعون للضريبة في وحدات الجهاز الإداري للدولة والحكس المحلي والهيئات العامة ووحدات القطاع العام والمعاملين بكادرات خاصة علاوة على مرتباتهم الأصلية من أي وزارة أو هيئة عامة أو أي جهة إدارية أو وحدة من وحدات الحكم المحلي أو القطاع العام غير جهات عملهم الأصلية . هذا وقد نص المشرع صراحة في الفقرة الأخيرة من هذه المادة على عدم خضوع المبالغ المنصوص عليها في هذه المادة للضريبة العامة على الدخل .

د - ما نصت عليه المادة ٨٠ من القانون على خضوع مبالغ مكافآت الارشاد أو التبليغ من أي جريمة من جرائم التهرب المعاقب عليها قانونا ، وكذلك المبالغ التي يحصل عليها الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط خاضع إيراداتها للضريبة على الارشاح غير التجارية - لضريبة خاصة بسعر ٢٠ ٪ ودين أي تخفيض ٠٠ .

وفي الفقرة قبل الأخيرة من هذه المادة ، نص المشرع صراحة على عدم خضوع المبالغ السالف ذكرها للضريبة العامة على الدخل . .

٢ - بعض الإيرادات التي لا تخضع لضريبة نوعية :

وتتل هذه الإيرادات النوع الثاني الخاضع للضريبة العامة على الدخل رغم أنها لا تخضع لضريبة نوعية باسم الممول ، وقد ورد النص عليها في صلب المادة ٩٥ / ٢ ، وهي :

أ - توزيعات شركات الأموال التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين : وهذه التوزيعات تعتبر أرباحا

لهذه الشركات ومن ثم فإن الضريبة تفرض عليها باسم الشركة ،
الا أن اختلاف الشخصية القانونية للشركة عنها بالنسبة
للمساهمين فيها من الأشخاص الطبيعيين من ناحية ،
وكذلك عدم إخضاع المشرع هذه التوزيعات لدى هؤلاء
الأشخاص للضريبة على إيرادات القيم المنقولة أو للضريبة
نوعية أخرى ، وهو الأمر الذي كان يقتضى عدم خضوع
هذه الإيرادات للضريبة العامة على الدخل ، الا أن المشرع
قد أخضعها صراحة لهذه الضريبة الأخيرة كاستثناء على
القاعدة العامة .

ب- نصيب الشريك الموصو. فى أرباح حصة التوصية
والتي تم ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
عليها باسم الشركة بعد خصم هذه الضريبة من هذا النصيب.
ولما كان هذا النصيب غير خاضع لضريبة نوعية باسم الموصو
(وان كان خاضعا للضريبة على الأرباح التجارية باسم
الشركة) فإن ذلك كان يقتضى - وفقا للقاعدة العامة -
ألا يخضع للضريبة العامة على الدخل ، الا أن المشرع
أخضعه لها صراحة وفقا لنص المادة ٩٥ .

ج- ما يؤهل الى الأشخاص الطبيعيين ممن
الأرباح الصافية الناتجة عن العطلات المعفاة طبقا للمادة
الخاصة من القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٤ بشأن بعض
الأحكام الخاصة بالتعمير .

ولما كانت هذه الأرباح متمتعة بالاعفاء فى نطاق
الضريبة النوعية ، ومن ثم لا تسرى عليها الضريبة العامة
على الدخل . تبعا للقاعدة العامة ، الا أن المشرع قد
أخضعها لها استثناء على الأصل العام . .

د - ما يؤهل إلى الأشخاص الطبيعيين مسكن
الأرباح والتوزيعات المحقة بين المشرقات المتعسقة
بإعفاءات ضريبية وفقاً لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤
(والمعدل بق ٣٢ لسنة ١٩٧٧) ، وذلك بعد انقضاء
مدة الاعفاء المقررة للمشروع ، ومع عدم الإخلال بالإعفاءات
المقررة للمبشرين العربى والأجنبى .

وهذه الأرباح والتوزيعات لا تخضع بعد انتهائها
مدة الاعفاء لضريبة نوعية باسم المستفيدين منها ، وكان
واجباً طبقاً للقاعدة العامة عدم خضوعها للضريبة العامة
على الدخل ، إلا أن المشر قد أخضعها صراحة لهما
كاستثناء على الأصل العام (١) .

(١) هذه الاستثناءات الأربعة (أ ، ب ، ج ، د) تعدد
تقنياً لما استقر عليه العمل بموجب التعليمات
التفسيرية للعادة (٦) من ق ٩٩ لسنة ١٩٤٩ .
- وقد صدرت تعليقات تفسيرية لصلحة الضرائب تقضى
بعدد إخضاع بعض الأرباح المستحقة للشركاء فى
المنشآت الفندقية (الخاضعة لأحكام القانون رقم (١)
لسنة ١٩٧٣) للضريبة العامة على الدخل خلال فترة
الاعفاء المقررة .

راجع هذه التعليقات التفسيرية رقم (٤) لسنة ١٩٨٤
والصادرة فى ١٧/٥/١٩٨٤ - انظر مجموعته
بدران فى قوانين الضرائب فى مصر - الطبعة
الرابعة - المجلس الأول - القاهرة - ١٩٨٨ -
ص ١٣٢٢ .

ومعد دراستنا للأحكام المتعلقة بنطاق الضريبة العامة على الدخل وأعمال الاستثناءات التي قررهما المشرع برفق خضوعها لضرائب نوعية ، يمكن القول أن أوعية الضرائب النوعية لا تتطابق مع وعاء الضريبة العامة على الدخل .

المبحث الثالث

الاعفاءات المقررة من الضريبة

- إضافة إلى بعض المبالغ واجبة الخصم - كتكاليف - من وعاء الضريبة الحالية^(١) ، قرر المشرع بعض الاعفاءات منها ، ورد النص عليها في المواد ١٠٠ ، ١٠١ ، ٩٦ من القانون الحالي .

- وقد قررت المادة ١٠٠ المبدأ العام المنظم للاعفاء من الضريبة ، أما المادة ١٠١ فقد حددت حالات الاعفاء ذات الطبيعة السياسية والاقتصادية ، وأما المادة ٩٦ والمتعلقة بایضاح سعر الضريبة فقد ورد بها حدود الاعفاء للأعباء العائلية (ذات طبيعة اجتماعية) . .

أولاً : المبدأ الأساسي المنظم للاعفاء من الضريبة :

وقد قررت المادة (١٠٠) كما ذكرنا عندما نصت على أنه " مع عدم الإخلال بحكم المادة ٩٥ من هذا القانون ،

(١) ستكون هذه التكاليف ضمن دراستنا للفصل التالي المتعلق بتحديد وعاء الضريبة وتحصيلها .

لا تسرى الضريبة الراهنة على إيرادات معفاة من ضريبة
نوعية" (١).

- وتجدر الإشارة الى أن هذه العادة جديدة لا يوجد
مقابل لها في القوانين السابقة ، رغم أن ماورد بهذا
كان مأخوذاً به في التطبيق رغم عدم وجود النص ففى
القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ .

- وطبقاً للفقرة الثانية من المادة (١٥٠) من القانون
الحالى . " لا يتمتع العميل فى حالة تعدد الأوصية
النوعية التى يجاوز مجموعها حد الاعفاء الا باعفاء واحد
وفى الوفاء الذى يختاره فى اقراره السنوى على أن يستكمل
حد الاعفاء من الوفاء الآخر اذا لزم الأمر .

ثانياً : الاعفاءات السياسية :

- وفقاً لنص المادة (١٠١) يعفى من الضريبة :

١ - السفراء والوزراء المفوضون وغيرهم من الممثلين
السياسيين والمقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط
المعاطة بالمثل وفى حدود تلك المعاطة .

- ويتضح من هذا النص أنه يشترط للمتمتع بالاعفاء

ما يأتى :

(١) وهذا المبدأ يتفق مع ما سار عليه القانون الضريبي
الاطالى والذى لا يخضع لواء الضريبة الحالية
سوى مجموع الإيرادات الخاضعة لضرائب نوعية .
انظر: د . عادل حشيش : الوسيط فى الضرائب على
الدخل - مرجع سابق ذكره ص ٢٤٨ .

- أن يكون المستفيد منتعيا الى الطوائف التي ورد ذكرها بالنسبة لغيرهم وهم الممثلون السياسيون والقنصليين ، ولا يعتد الاعفاء الى أسرهم أو حاشيتهم .

- أن يكون المستفيد أجنبيا ، ومن ثم فرما يـــــــا
جمهورية مصر العربية لا يستفيدون منه .

- أن تكون المعاملة بالمثل ، ويتلخص ذلك أن توجد ضريبة عامة على الأيراد أو ما يقوم مقامها في بلد الأجنبي ، وأن يتقرر اعفاء المصريين من أعضاء السلك السياسي والقنصلي
منهـــــــا .

- أن يقتصر الاعفاء على ما يحصل عليه هؤلاء بصفتهم
هـــــــذه (١) .

ثالثا : الاعفاءات الاقتصادية :

وقد نصت عليها المادة ١٠١ في بندها الثاني حيث يعفى من الضريبة الحالية أيضا : الفنيون والخبراء الأجانب المتوطنون في مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة أو إحدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد بالنسبة ليراداتهم الناتجة

(١) وقد عقدت جمهورية مصر العربية عدة اتفاقات ثنائية مع بعض الدول بهدف تقرير الاعفاء المتبادل لبعض فئات العاملين بالسفارة والقنصليات من غير الفئات السابقة ، الى جانب الاتفاقات التي عقدت مع بعض الهيئات مثل هيئة الأمم ووكالاتها وفروعها . .
راجع : د . حسن كمال - المرجع السابق - ص ٣٧٨ .

من صادر خارج جمهورية مصر العربية .

- ويشترط للاستفادة من هذا الاعفاء ما يأتي :

• أن تتوافر في الخبير أو الفني الأجنبي صفة التوطن في مصر ، ويتحقق ذلك عندما يتخذ من مصر محلا لاقامته الرئيسية أو تتركز فيها مصالحه الرئيسية . ويقتصر الاعفاء عليه وحده فلا يمتد الى أسرته أو حاشيته أو عائلته .

• أن يكون استعداده هو " بناء على طلب الجهات المذكورة بالنسبة ، ويلاحظ مدى اتساع دائرة هذه الجهات .

• يقتصر الاعفاء على ما يتقاضونه من إيرادات تجست خارج مصر ، أما ما يحصلون عليه من إيرادات داخل مصر ، فانها تخضع للضرائب النوعية والتالية للضريبة العامة على الأيراد .

- وقد استحدثت المشرع في هذا الاتجاه إعفاءات جديدة تنصب على المبالغ المدفوعة في مصر وتشمل تلك التي يتقاضاها الخبراء الأجانب أيا كانت الهيئة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها لعدة لا تتجاوز ستة أشهر في السنة متصلة كانت أو متقطعة (٥٩ م) ، وكذلك المبالغ التي يتقاضاها الأجانب في مصر المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة لأحكام ضريبة المهن غير التجارية (وهؤلاء يخضعون لضريبة خاصة بمعدل ٢٠ ٪ وفقا للمادة ٨٠ من القانون) ، وكذلك المبالغ التي يتقاضاها الممول كمكافأة عن الارشاد أو الابلاغ عن أية جريمة من جرائم التهريب (بنفس النسبة أي ٢٠ ٪ وفقا لذات المادة) .

رابعاً : الاعفاءات الاجتماعية :

- مراعاة للظروف الاجتماعية للممول قضت المادة ٩٦ من القانون الحالي باعفاء الشريحة الأولى من المجموع الكلي للإيرادات من الضريبة العامة على الدخل ومقدارها ٢٠٠٠ جنيه لمقابلة الأعباء العائلية ونفقات المعيشة . ويلاحظ أن هذا الاعفاء مطلق ، أى يتمتع به كل ممول مهما بلغ اجعالي إيراده الصافي الخاضع لهذه الضريبة .

ولم يمسح القانون الحالي (خلافاً للقانون القديم) (١) باعفاء آخر للأعباء العائلية .

- ويعنى الاعفاء المقرر فى القانون الحالي أن الممول الذى لا يحقق من مجموع الإيرادات الخاضعة لضرائب نوعية دخلاً يصل إلى ألفى جنيه يعفى كلياً من أداء الضريبة ، وأنه يخضع للضريبة بأسعار تصاعدية فيما يزيد عن هذا الحد .

- وفى هذا المجال يشور تساؤل مؤداه : هل يمكن للممول أن يستفيد من الاعفاء المقرر للأعباء العائلية كاملاً

(١) كان نص المادة ٩ من ق ٩٩ - ١٩٤٩ تشج بخصم ٧٥ جنيهها من صافي الدخل السنوى الكلى للممول للأعباء العائلية عن كل ولد من أولاده وزوجها الذين يعولهم على ألا تتجاوز الاعفاءات فى مجموعها ٣٠٠ جنيه . . . وإذا زاد الدخل المذكور عيسى ٣٠٠٠ جنيه لا يمنح الممول اعفاءً للأعباء العائلية بشرط ألا يقل ما يتبقى له بعد أداء الضريبة عما يبقى للممول الذى يقل عنه إيراداته ويمثله فى الأعباء .

عن فترة زمنية تقل عن سنة مالية كاملة ؟ ومن الاجابات
عن هذا التساؤل نجد اتجاهين : الأول : يذهب
الى القول بأن الممول لا يستفيد الا بجزء من الاعفاء
اذا تمت محاسبته عن مدة تقل عن السنة ونسبة المسددة
التي تمت عنها المحاسبة ، ويستند هذا الرأي على
أن مبالغ الاعفاء المقررة مقدرة على أساس محاسبة
الممول عن سنة كاملة (١) .

- ولا شك أن هذا الرأي في صالح الاعتبار المالي
للخزينة العامة ولكنه ليس في صالح الممول .

أما الرأي الثاني فيذهب الى تطبيق مبدأ السنوية
(أى تطبيق الاعفاء السنوى كاملا لصالح الممول بصرف
النظر عن مدة المحاسبة . . ومن الواضح أن هذا المبدأ
يناصر مصلحة الممول . . وتؤسس وجهة النظر هذه على
أن القانون قد سوى بين استحقاق الضريبة بالوفاة وانقطاع
التوطن واستحقاقها بانتهاك السنة المالية ، ولما أن
المشروع كان يريد اتباع قاعدة النسبية في اعفاء هذا الحد
لنص على ذلك صراحة (٢) .

(١) وقد أبدت هذا الاتجاه ، فتوى مجلس الدولة
(الشعبة الاقتصادية) - رقم ٢٩٩ فى ١٩٥٤/٧/٨
وكذلك أبدته التعليقات التفسيرية لصالح
الضرائب - تعليقات رقم (٣) للمادة الأولى من
ق ٩٩ / ١٩٤٩ بتاريخ ١٩٥٦/٢/٦ .

(٢) راجع فى ذلك د . محمود رياض عطيه : "الموسم
فى تشريع الضرائب" - دار المعارف - القاهرة ،

وأمام اختلاف هذين الرأيين ، والذي كان
أجدى بالمشروع أن يحسمه بنص صريح ، فاننا نؤيد رأينا
وسطا يفرق بين الأسباب أو الظروف التي أدت إلى عدم
اكتمال فترة السنة ، فان كانت ظروفًا قهرية كوفاة الممول
مثلا وتركه ورثه معالين ، أو كان انقطاعه عن العمل
لظروف قهرية كمرض أفعده ، أو انقطاع جبرى أو اضطراب
لحوظن الأجنبي في مصر ، فان النظرة الانسانية هنا تستلزم
محاسبة الممول عن الفترة من السنة التي مارس فيها النشاط
فيها يتعلق بالضريبة المستحقة . أما فيما يتعلق بالاعفاء
فيكون تقريره كاملا (أى من سنة مالية كاملة) .

وان لم يتوفر عنصر القهر أو الاجبار أو الاضطراب ،
وكان عدم اكتمال فترة السنة قد تم بإرادة الممول ورفضه ،
فلا بأس فى هذه الحالة من تطبيق مبدأ النسبية وتقريب
ما يستحقه من اعفاء للأعمال العائلية وفقا للفترة التي مارس
فيها النشاط فعلا ، وذلك رعاية لمصالح الخزنة العامة
وتمكننا للدولة من مواجهة الاتفاق العام المتزايد (١) .

- وجدد بالذكر أن نشير الى ضرورة تدخل المشروع
بزيادة هذا الحد المقرر للاعفاء للأعمال العائلية
نظرا لعظم الاحساس بوطأة التضخم الجامح الذى يشهده
الاقتصاد القومى فى الوقت الحاضر والذى يؤدى إلى
التناقض المستمر فى القوة الشرائية لذوى الدخول المحدود
وهم الكثرة الغالبة من المواطنين . .

(١) راجع فى هذا رأى : د . عادل حشيشي
المرجع السابق - ص ٢٥٦ .

- وتجدر الإشارة كذلك الى أن المشرع في ختام
البند الرابع من العادة ٩٥ قد ذكر صراحة وجوب
أن يؤخذ في الاعتبار الاعفاءات المنقذة في قوانين أخرى
كالقانون رقم ١٩٧٧/٤٣ . والمعدل بق ١٩٧٧/٣٢ (١) وكذلك
القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ (٢) .

(١) بشأن استثمار المال العربي والأجنبي .

(٢) بشأن شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات
ذات المسؤولية المحدودة .

الفصل الثاني

وعاء الضريبة ، ربطها وتحصيلها

- وردت الأحكام المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل في المادتين ٩٧ ، ٩٨ من القانون الحالي .
وبعد هذا التحديد يلتزم الممول بتقديم إقرارات تربط على أساسها الضريبة ، وقد وردت الأحكام المتعلقة بتقديم الإقرارات في المواد ١٠٢ ، ١٠٣ ، ١٠٤ . أما المسواد من ١٠٥ إلى ١٠٨ فقد وردت بها الأحكام المتعلقة بربط الضريبة . وفيما يتعلق بأحكام أداء الضريبة أو تحصيلها فقد نصت عليها المواد ١٠٩ ، ١١٠ .

وقبل أن نتناول هذه الأحكام بشيء من التفصيل ، فإننا سنوضح الواقعة المنشئة لدين الضريبة وسعرها . .

وعلي ذلك يمكن تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الأربعة الآتية :

- المبحث الأول : في الواقعة المنشئة لدين الضريبة وسعرها .
- المبحث الثاني : في الأحكام المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة .
- المبحث الثالث : في ربط الضريبة والإقرارات وأجبة التقديم .
- المبحث الرابع : في أداء الضريبة أو تحصيلها .

المبحث الأول

الواقعة المنشئة لدين الضريبة وسعرها

أولاً : الواقعة المنشئة لدين الضريبة :

تتمثل هذه الواقعة في حصول الممول على إيراد سنوي صافي في نهاية السنة الميلادية ، على أن يتجاوز هذا الإيراد حد الإعفاء المقرر .

كما أن الضريبة تعتبر مستحقة بوفاء الممول أو بانقطاع توطنه في مصر (١٧٢) وعلى ذلك يمكن القول بأن الوفاة أو انقطاع التوطن واقعة منشئة للضريبة (١) وطبقاً للقواعد العامة تسرى الضريبة حسب السعر المقرر عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، أي في آخر يوم في السنة الميلادية التي يتم تحديد إيراداتها الخاضعة للضريبة ، وفي يوم وفاة الممول أو عند بدء انقطاع توطن الأجنبي بمصر .

ثانياً : سعر الضريبة :

وفقاً لما جاء في المادة ٩٦ () والمعدلة بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣) ، يتحدد سعر الضريبة العامة على الدخل طبقاً لأسلوب التصاعد الضريبي بالشرح كما ذكرنا عند تناولنا لخصائص الضريبة ، وذلك مع استبعاد الشريحة

(١) وقد حكمت محكمة النقض في حكمها الصادر في ١٩٧٤/١/١٩ بأن الاخطار بربط الضريبة العامة على الإيراد لا علاقة له بنشوتها وأن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة للضريبة .

الأولى من الخضوع للضريبة لتمكين العامل من مواجهة الحد الأدنى اللازم للمعيشة على النحو التالي (١) :

- الشريحة الأولى حتى ٢٠٠٠ جنيهه معفاة (٢)
" الثانية أكثر من ٢٠٠٠ - ٣٠٠٠ جنيهه بسعر ٨ %
" الثالثة " ٣٠٠٠ - ٤٠٠٠ " " ٩ %
" الرابعة " ٤٠٠٠ - ٥٠٠٠ " " ١٠ %

(١) قبل اجراء هذا التعديل في القانون الحالي ، كان عدد الشرائع خمساً : الأولى وقدرها ٢٠٠٠ جنيهه معفاة ، والثانية : من ٢٠٠٠ الى ١٠٠٠٠ جنيهه يكون السعر ٨ % عن الألف الأولى ويزداد ١ % من كل ألف جنيهه تالية ، والثالثة : أكثر من ١٠٠٠٠ جنيهه وحتى ٥٠ ألف جنيهه بسعر ١٨ % عن العشرة آلاف الأولى ويزداد ٢ % عن كل خمسة آلاف جنيهه تالية ، والرابعة : أكثر من ٥٠ ألف جنيهه وحتى ٧٥ ألف جنيهه بسعر ٣٢ % عن العشرة آلاف الأولى ويزداد بواقع ٥ % على كل خمسة آلاف جنيهه تالية ، والخاصة : أكثر من ٧٥ ألف بسعر ٥٠ % .

- وقد استهدف التعديل الأخير بمقتضى ٨٧ لسنة ١٩٨٣ زيادة قيمة الشرائع مع خفض السعر تحقيقاً للمعادلة وتخفيف العبء الضريبي للحد من التهريب الضريبي .

(٢) في القانون القديم ٩٩ - ١٩٤٩ كانت الشريحة الأولى المعفاة ١٢٠٠ جنيهه (م ١١) .

الشريحة الخامسة	أكثر من ٥٠٠-٦٠٠٠ جنيه	بسرعة ١١٪
السادسة	٦٠٠٠-٧٠٠٠	١٢٪
السابعة	٧٠٠٠-٨٠٠٠	١٣٪
الثامنة	٨٠٠٠-٩٠٠٠	١٤٪
التاسعة	٩٠٠٠-١٠٠٠٠	١٥٪
العاشر	١٠٠٠٠-١٢٠٠٠	١٨٪
الحادية عشرة	١٢٠٠٠-٢٠٠٠٠	٢٢٪
الثانية عشرة	٢٠٠٠٠-٣٠٠٠٠	٢٤٪
الثالثة عشر	٣٠٠٠٠-٣٥٠٠٠	٢٦٪
الرابعة عشر	٣٥٠٠٠-٤٠٠٠٠	٢٨٪
الخامسة عشر	٤٠٠٠٠-٤٥٠٠٠	٣٠٪
السادسة عشر	٤٥٠٠٠-٥٠٠٠٠	٣٢٪
السابعة عشر	٥٠٠٠٠-٦٠٠٠٠	٣٥٪
الثامنة عشر	٦٠٠٠٠-٦٥٠٠٠	٤٠٪
التاسعة عشر	٦٥٠٠٠-٧٠٠٠٠	٤٥٪
العشرون	٧٠٠٠٠-٧٥٠٠٠	٥٠٪
الواحد والعشرون	٧٥٠٠٠-١٠٠٠٠٠	٥٥٪
الثانية والعشرون	١٠٠٠٠٠-٢٠٠٠٠٠	٦٠٪
الثالثة والعشرون	٢٠٠٠٠٠-٢٥٠٠٠٠	٦٥٪ (١)

(١) في ظل القانون القديم (٩٩ - ١٩٤٩) كان الحد الأقصى يصل الى ٨٠٪ فيما زاد على مائة ألف جنيه بينما وقف هذا السعر عند ٦٥٪ فيما زاد على مائتي ألف جنيه في القانون الحالي ..

المبحث الثاني

تحديد وعاء الضريبة

- تناولت المواد ٩٧ ، ٩٨ ، ٩٩ بيان الأحكام الخاصة المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل .

- ولاحظ أن القاعدة الأولى منها قد نصت على أن " تستحق الضريبة في أول يناير من كل سنة كما تستحق بوفاء الممول أو انقطاع توطن الأجنبي في مصر " . ويستفاد من هذا النص أن القاعدة العامة هي محاسبة الممول على أساس ما تحقق له من إيراد كلي عن سنة ميلادية كاملة إلا في حالتى الوفاة أو الانقطاع للتوطن فانه يحاسب على أساس فترة النشاط أو التوطن .

- وتسرى هذه القاعدة حتى على الأجنبي غير المتوطن في مصر والذي يخضع للضريبة العامة على الدخل بمناسبة حصوله على إيراد خاضع لضريبة نوصية في مصر . ومثال ذلك الأجانب الذين يفدون إلى البلاد كالعلماء والخبراء الذين يعطون لفترة محددة من السنة ويسودون خدمات مقابل أتعاب معينة كما تسرى قاعدة السنوية ، سواء كان الممول مباشر نشاطه الخاضع للضريبة طوال السنة ، أم كان يباشره بحكم طبيعة العمل وظروفه في بعض شهور السنة دون البعض الآخر (١) .

- أما في المادة الثانية (٩٨) فقد قررت مبدأ أساسيا لتحديد وعاء الضريبة يتمثل في أن المحاسبة تكون على أساس

(١) راجع : د . عادل حشيش ، المرجع سابق الذكر ،

"عائلي الأيراد" ومع ذلك من استثنت بعض الحالات الخاصة منه حيث قررت "تسري الصنف" في ما في الأيراد المنصوص عليه في المادة (٩٥) من هذا القانون طبقاً للقواعد المقررة لتحديد أوعية الضريبة النوعية ، مع مراعاة ما يلي :

١ - يحدد إيراد الأراضي الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة الأرباح بعقد خصم ٢٠ ٪ مقابل جميع التكاليف .

كما يحدد إيراد العقارات المبنية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية على أن خصم ٢٠ ٪ مقابل جميع التكاليف وذلك في الأحوال التي يتم فيها تحديد القيمة الإيجارية دون خصم هذه النسبة .

وتعامل الإيرادات الناتجة من تقرير حق الانتفاع معاملة الإيرادات الناتجة من الأموال المطوكة ملكية تامة .

ويجوز للممول أن يطلب تحديد إيرادات العقارات على أساس الإيراد الفعلي بشرط أن يتضمن الطلب جميع عقاراته الزراعية أو المبنية .

ويجب أن يقدم هذا الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الاقتارات السنوية وأن يكون الممول مسكاً دفاتر مسجلة عامي الوجه المنصوص عليه في المادة (٣٦) من هذا القانون ولا سقط حقه في الانتفاع بهذا الحكم .

٢ - يحدد ناتج الأسهم والسندات التي توزعها شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص على الأشخاص

الطبيين على أساس ٥٠ ٪ مما تم توزيعه وذلك بشرط
أن تكون الأوراق المالية للشركة مقيدة في سوق الأوراق المالية.

٣ - يحدد وعاء الأرباح التجارية والصناعية ووعاء
المرتبات ووعاء المهن غير التجارية على أساس الوعاء
الذي أخذ أساساً لربط الضريبة النوعية قبل خصم الأرباح
المقرر للأرباح العائلية.

وتخصم خسائر الاستغلال التجاري والصناعي
وخسائر الاستغلال المبنى في سنة تحققها دون غيرها
من السنوات وعلى ألا يكون لنقل هذه الخسائر طبقاً لحكم
المادتين ٢٥ ، ٧٨ من هذا القانون أثر عند تحديد
وعاء الضريبة العامة على الدخل في السنوات التالية
وذلك ما لم يكن للمعول في سنة تحقق الخسارة إيرادات
تخضع للضريبة العامة ، ففي هذه الحالة يتم خصم
الخسارة من مجموع الإيرادات الخاضعة للضريبة العامة
على الدخل.

ومن هذه العادة يهنودها الثلاثة يمكن استخلاص
الملاحظات الآتية :

أولاً : لتحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل ،
فإنه - وفقاً لعادة عامة - يتعين الرجوع إلى القواعد الخاصة
بالضرائب النوعية لتحديد كل من الإيرادات الكلية النوعية
والتكاليف التي تخصم منها للوصول إلى الإيرادات الصافية .

ثانياً : فيما يتعلق بتحديد صافي إيرادات الشريعة
الصقارية (أطيان وباني) والتي تدخل ضمن وعاء الضريبة
الحالية ، نلاحظ أن المشرع قد أجاز للمعول أن يختار

بين طريقتين : الأولى وفيها يحدد الإيراد العقاري على الأساس الحكمي المنصوص عليه في القانون (أى خصم ٢٠ ٪ كقابل لجميع التكاليف من الوعاء الاجمالي) والطريقة الثانية وهي أن يتم التحديد على أساس الإيرادات الفعلية التي حصل عليها الممول . إلا أن اتباع هذه الطريقة الثانية يقتضى شروطاً هي :

أ - ضرورة طلب الممول محاسبته على أساس الإيراد الفعلي في السنة التي يجب عليه أن يتقدم بالاقترار خلالها ، أى قبل أول إبريل من كل سنة .

ب - ضرورة أن يشمل الطلب جميع العقارات الخاصة بالممول (الزراعية ، المهنية) .

ج - أن يكون لدى الممول دفاتر منتظمة موضعا بها إيراده الاجمالي من عقاراته والتكاليف المدفوعة مقابل الحصول على هذا الإيراد (١) .

(١) وفي هذا المجال تقضى التعليمات التفسيرية لصالح الضرائب بما يأتي :

- لما كانت ملكية العقارات لا تنتقل إلا بالتسجيل إلا أن هذا لا يمنع من مراعاة الظروف التي تطرأ على ملكية العقار وتجعل إيراده من حق غير صاحب التكاليف كما في حالات الارث والتصرف بعقد غير مسجل بشرط التأكد من جدية التصرف .

- يحدد ايجاز واضعو اليد على الأطنان الزراعية المبيعة لهم من الحكومة بحقوق ابتدائية على أساس القيمة الاجارية المحددة بغض النظر عن عدم ربحية الأطنان عليها .

- لا يدخل إيراد العقارات المهنية المستجدة في وعاء الضريبة العامة على الدخل إلا من تاريخ ربطها بالعوائد

- وتتدخل الإيرادات الفعلية للعقارات المبنية في :
الايجارات المستحقة طبقا لعقود الایجار ، المبالغ النسبي
يدفعها المستأجر للمالك ، كتصويص أو صيانة مما يقع
صوه أصلا على المالك ، إيراد أى عقار أو جزء منه
يكون المالك قد تنازل عنه لصالح بعض المستأجرين من
ذوى القربى .

الا أن القيمة الايجارية للمبنى الذى يقيه الغير
على أرض المالك دون أن يؤدى عنه ايجارا لا تدخل فى
وصف الضريبة العامة على الدخل ، وذلك فى الحالة
التي يكون مشروطا فيها بأن يتسلم المالك عقاره فى مقابل
تصويص يدفعه الى المستأجر عند انتهاء عقد الایجار .

- ويجدير بالذكر أن حق الممول فى اعتبار المحاسبة
على أساس الإيراد الفعلى هو حق أجازة له القانون ،
ومن ثم يكون من حق الممول أيضا أن يعدل عنه فى
أى وقت اذا تبين أنه فى غير صالحه بشرط ألا يكون قصد
تم ربط الضريبة على أساسه وأن يكون الممول قد قدم اعتراضه
فى المواعيد القانونية (١) .

أما التكاليف التى يمكن خصمها من الإيراد الفعلى
فتتدخل فى : المبالغ اللازمة لإدارة العقار ، وأقساط
استهلاك العقار ، العوائد وطحقاتها التى تخصم أيضا
من القيمة الايجارية فى حالة المحاسبة بالأسلوب الحكفى .
ويعتبر ربط العوائد فى حكم دفعها ...

(١) ويرى البعض أنه لا يجوز للممول أن يرجع فى اختياره ،
راجع : د . عادل حشيش - م . س . ص ٢٣٨ .

- وفي حالة الأطيان الزراعية ، وحيث يحاسب المعمل بالأسلوب الفعلي ، فإن صافي الإيرادات بتحدد على أساس الفرق بين الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية . وتتثل الأولى في : قيمة الإيجار ، ما يدفعه المستأجر نظير خدمة آلات أو مواشى المالك ، إيجار المنازل الخادمة للحقل إذا كان يودى عنها إيجار وإذا كان المالك هو المستغل للأرض بنفسه فإن ثمن بيع المعاصيل يعتبر إيرادا فعلياً . أما الثانية (المصروفات) فتتثل في : ما يتحطه المالك من مصاريف الصيانة للآلات ونفقات تطهير الترع والقنوات واستهلاك الآلات الزراعية والمباني الخاصة بالحقل وذلك في حالة التأجير للغير ، فإن كان المالك مستغلاً لأرضه ، فإنه يضاف إلى ما سبق آثمان التقاوى وأجور العمال الخ .

ثالثاً : فيما يتعلق بتحديد إيرادات الأسهم الموزعة من شركات المساهمة :

وقد ورد هذا التحديد في البند الثاني من المادة ٩٨ التي أشرنا إليها . وقد أخضع المشرع هذا الناتج الذي تم توزيعه على الأشخاص الطبيعيين بواقع ٥٠ ٪ فقط وكان الأصل يقتضى أن يخضع هذا الناتج كاملاً للمضريبة العامة على الدخل إلا أن المشرع قضى بإخضاع نصفه فقط رغبة منه في تشجيع الاكتتاب في الأسهم والسندات التي تصدرها هذه الشركات . هذا وقد اشترط النص للاستفادة من هذا الحكم أن تكون هذه الأوراق المالية قد تم قيدها في سوق الأوراق المالية (١) .

(١) يعتبر إخضاع نتاج الأسهم في هذه الحالة للمضريبة العامة على الدخل استثناءً على القاعدة العامة التي تقضى بأن الإيراد الذي لا يخضع لمضريبة نوعية لا يخضع =

وبلاحظ أنه فيما يتعلق بسائر الإيرادات الأخرى التي تخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة (نتاج السندات وأذون الخزانة وبكافآت التسييد والأنصبة التي تدفع لحاملي السندات وغيرهم ، فوائد القروض على اختلاف أنواعها ، نتاج المساهمة في شركات أجنبية لا تعمل في مسرا وفي شركات مصرية تعمل في الخارج أو عن أوراق مالية أجنبية ، تسييد أو استهلاك رأس المال أثناء حياة الشركة ، فائض التصفية ، حصص التأسيس وحصص أصحاب النصيب ، إيرادات الأوراق الأجنبية ، فوائد الديون أيما كان نوعها وقوائد الدافع والتأمينات النقدية) (١) . . الخ ، فإن تحديد ما يدخل منها في وعاء الضريبة العامة على الدخل يتصل في القيمة التي تقرر وضعها تحت يد المستفيد منها .

رابعاً : فيما يتعلق بالأرباح التجارية والصناعية :

- وتدخل هذه الأرباح (والتي يحصل عليها الممول الفرد والشريك المتضامن في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وكذلك نصيب الشريك الموصي في أرباح حصص التوصية التي تم ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باسمه) ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل . ويراعى عند ذلك أن يدرج صافي الربح قبل خصم الاعفاء المقررة لمقابلته .

تبعاً لذلك للضريبة العامة على الدخل ، وهى :
النتاج لا يخضع للضريبة المفروضة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . . راجع في ذلك : د . حسن كمال - المرجع السابق - ٣٩٧ .

(١) راجع تفصيلات هذه الإيرادات : المادة رقم (١) من القانون الحالي والتي وردت في أحد عشر بنداً .

نفقات المعيشة والاعباء العائلية (١).

- ووفقا لنص البند الثالث من المادة (٩٨) اذا انتهى استغلال المنشأة بخسارة معينة ، فان من حق المصطل أن يخصم هذه الخسارة في سنة تحققها من المجموع الكلي لاياداته في هذه السنة فقط ، فان تبقى من الخسارة جزءا فلا يجوز له أن يخصم من أرباح السنة التالية ، فان لم يكن له إيرادات خاضعة للضريبة العامة في السنة التي تحققت فيها الخسارة ، فقد أجاز له المشرع أن يخصم تلك الخسارة من المجموع الكلي لاياداته في السنة التالية فقط (٢) .

(١) مثال : لو أن مولا متزوجا ومولدا حقيق أرباحا مما تسرى عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية قيمتها ٢٠٠٠ جنيه ، فان با يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هو ١٠٤٠ جنيه (٢٠٠٠ - ٩٦٠) ، بينما يدخل المبلغ كله (٢٠٠٠ جنيه) ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل حيث أن لها إعفاءاتها الخاصة بهذا . . راجع : د . حسين كمال - م . س - ص ٣٩٩ .

(٢) مثال : لو أن مولا خاضعا للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حقق خسارة من نشاطه التجاري عن عام ١٩٨٥ مقدارها خمسة آلاف جنيه ، وفي نفس السنة كانت له إيرادات أخرى تدخل في وعاء الضريبة العامة على الدخل مقدارها ثلاثة آلاف جنيه فيحق له أن يخصم الخسارة من هذه الإيرادات ويتبقى من الخسارة مبلغ ألفين من الجنيهات لا يجوز له خصمها من إيرادات عام ١٩٨٦ ولكن يجوز له اجراء ذلك اذا لم توجد لديه إيرادات تخضع للضريبة العامة على الدخل في عام ١٩٨٥ .

خامساً : وفيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها والأجور والمكافآت والأتعاب والإيرادات المرتبة لدى الحياة

فإن ما يدرج منها في وطء الضريبة العامة على الدخل هو الصافي (قبل خصم أى أمء للممول) ولكن بعد استبعاد العائغ التي لم يسبق أن دخلت ضمن وطء ضريبة المرتبات كاحتياطي المعاش وأقساط الادغار والتأمين ومقابل الحصول على الايراد ..

- وفيما يتعلق بأرباح المصم غير التجارية ، يلحق ذات الحكم السابق ، أى يدرج صافى ربح الممول قبل خصم الاعفاء المقرر لنفقات المعيشة والأمء المألمية . كما أن ما يحصل عليه الممول هنا (صاحب المنة الحرة) من إيرادات من الخارج ولا تخضع لضريبة المصم غير التجارية لا يدخل ضمن وطء الضريبة العامة على الدخل وإذا انتهت السنة المالية للممول بخسارة ، فإن ما سبق أن ذكرناه بشأن ترحيل الخسارة في حالة الأرباح التجارية والصناعية يطبق في هذه الحالة أيضاً ..

* * * التكاليف واجبة المصم من وطء الضريبة العامة على الدخل :

- ورد بيان هذه التكاليف في المادة (٩٩) من القانون الحالي حيث نصت على أن " يخصم من مجموع الإيرادات المبينة في المادة السابقة ما يلي :

١ - ما يكون قد دفعه الممول من :

(أ) فوائد القروض وفوائد الديون التي في ذمتها ما لم يكن قد سبق خصمها من وطء إحدى الضرائب الذوعية ، ويشترط ألا تكون هذه المقرض أو الديون قد عقدت بضممان

أوراق المالية أو ودائع إيراداتها معفاة من الضرائب .

(ب) جميع الضرائب المباشرة التي دفعها الممول
خلال السنة السابقة فيما يخص الضريبة العامة على الدخل
والضريبة على التركات ورسم الأيلولة على التركات وكذلك
الغرامات والتعويضات ومقابل التأخير والمبالغ الإضافية
للضريبة . يعتبر ربط كل من ضريبة الأرباح والضريبة
على العقارات المبنية في حكم دفعهما . .

(ج) المبالغ التي سددتها مقدما تحت حساب
الضريبة النوعية المستحقة عليه على أن تعتبر المبالغ المستردة
منها إيرادا في السنة التي يتم فيها الاسترداد .

(د) الضريبة المسددة من واقع اقرار الضريبة
النوعية من ذات السنة العقدم عنها اقرار الضريبة العامة
على الدخل على أن تعتبر المبالغ المستردة منها إيرادا في
السنة التي يتم فيها الاسترداد .

(هـ) المبالغ التي سددتها لأعضاء النقابات المهنية
والحرفيين مقابل خدمات أدت له . ويشترط لخصم المبالغ
المنصوص عليها في هذه الفقرة من هذا البند ألا يجاوز
مجموعها ١٠٪ من صافي الدخل الكلي السنوي للممول
وحده أقصى ١٠٠٠ جنيه ، وألا يكون قد سبق خصمها
من وراء أى ضريبة نوعية ، ويكون للممول اثبات سداد هذه
المبالغ بكافة طرق الإثبات (١) .

(١) أضيف هذا البند بمقتضى المادة الثانية من ق ٨٧
لسنة ١٩٨٣ على أن يعمل به اعتبارا من السنة الضريبية
١٩٨٣ (٣٢ من ق ٨٧ - ١٩٨٣) - الجريدة الرسمية -
عدد ٢٧ فئ ١٩٨٣/٧/٢٧ .

٣ - (أ) التبرعات المدفوعة للحكومة والهيئات العامة
وحدات الحكم المحلي. أيًا كان مقدارها .

(ب) التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات
الخيرية أو المؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقاً
لأحكام القوانين المنظمة لها ولد من العلم والمستشفيات
الخاضعة للإشراف الحكومي بها لا يجاوز ٧ ٪ من صافي الدخل
الكلّي السنوي للمعمل . وشرط في خصم جميع التبرعات
المنصوص عليها في هذا البند عدم سبق خصمها
من وراء أي ضريبة .

٣ - أقساط الإيرادات المرتبة لمدى الحياة وكذلك النفقات
الطّرم بها المعمل قانوناً أو تنفيذاً لحكم قضائي إذا تقررت
بغير مقابل على ألا يجاوز ما يخصم في جميع الأحوال
١٠ ٪ من صافي الدخل الكلّي السنوي للمعمل .

٤ - (أ) أقساط التأمين على حياة المعمل لمصلحته
أو لمصلحة زوج أو أزواجه أو أولاده على ألا تتجاوز
قيمة الأقساط ١٥ ٪ من صافي الإيراد الكلّي السنوي للمعمل
أو ٢٠٠٠ جنيه أيهما أقل وشرط ألا يكون قد سبق خصم
هذه الأقساط من وراء ضريبة أخرى .

(ب) المبالغ التي يشتري بها المعمل في ذات السنة
التي قدم عنها الأقرار أسهماً أو مستندات عن
طريق الاكتتاب العام الذي تطرحه شركات المساهمة
التابعة للقطاع العام أو الخاص عند انشائها أو زيادته
رأس مالها وكذلك المبالغ التي يشتري بها المعمل مستندات
التنمية الحكومية أو شهادات استثمار أو أودعها
أحد البنوك الخاضعة لرقابة البنك المركزي المصري وذلك كله
في حد د ٣٠٠ ٪ من صافي الدخل الكلّي السنوي للمعمل

وحد أقصى (٣.٠٠٠ جنيه) سنوياً . وفي جميع الأحوال يشترط أن يتم ايداع سندات التنمية الحكومية أو شهادات الاستثمار أو الادخار أو المبالغ في أحد البنوك المشار إليها في ذات السنة الشراء مع عدم التصرف فيها لمدة ثلاث سنوات متصلة والا زال ما يتمتع به الممول من اعفاء .

(ج) وفي جميع الأحوال لا يجوز أن يزيد مجموع الأقساط والمبالغ التي تخصم طبقاً للفقرتين (أ) ، (ب) من هذا البند على أربعة آلاف جنيه سنوياً .

- ومن العادة السابقة ببندوها الأربعة ، يمكن استخلاص الملاحظات الآتية :

أولاً - أن المصيفة التي وردت بها هذه العادة من ناحية ، وعدم نص المشرع صراحة على ايراد هذه التكاليف على سبيل الحصر من ناحية أخرى ، يدعم الرأي فـي أن هذه التكاليف قد ورد ذكرها على سبيل المثال وليس الحصر ، ومن ثم فانه يجوز للممول أن يطالب خصم كافة التكاليف التي تحلها في سبيل الحصول على الايراد العام ولولم تسمح أحكام الضرائب النوعية بخصمها ، وذلك من واقع الأوراق والمستندات التي تثبت ذلك (حكم محكمة النقض رقم ٣٩٠ لسنة ٤١ ق) .

ثانياً - هناك شرطان أساسيان يجب أن يتوافرا حتى يمكن خصم كل التكاليف التي ورد ذكرها بالمادة وصفة عامة هما :

١ - أن تكون التكاليف قد دفعت فعلاً خلال السنة التي تفرض الضريبة العامة على الدخل على ايراداتها . . فان كانت هذه التكاليف مستحقة فقط ولكنها لم تدفع بالفعل فلا يجوز خصمها .

٢ - أن لا يكون الممول قد سبق له الاستفسادة من خصم ذات المبالغ المطلوب خصمها عند احتساب الایرادات النوعية ..

ثالثاً - بالإضافة الى الشرطين السابقين ، جاءت العادة ببعض الشروط والحدود الأخرى للخصم والتي تنوعت بحسب نوع الایراد النوعي وطبيعة المبالغ واجبة الخصم :

١ - بالنسبة لفوائد القروض والدين التي في ذمة الممول يشترط ألا تكون هذه القروض أو الدين قد عقدت بضمان أوراق مالية أو ودائع معفاة ایراداتها من الضرائب . وقصد استهداف المشرع من هذا الشرط معارضة ما يلجأ اليه بعض الممولين من شراء أوراق مالية أو ائتمادات أموالهم بالبنوك ومن ثم قائلهم يتمتعون باعفاء ایراداتها من الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة ، وهذا الاعفاء للإیرادات يجعلها لا تدرج (كلية أو جزئياً حسب الأحوال) ضمن وهاء الضريبة العامة على الدخل ، ثم يلجأ هؤلاء الى الاقتراض بضمان هذه الأوراق أو الودائع من البنوك وغيرها وتستحق عليهم فوائد مدنية ، هذه الفوائد كان يمكن أن تخصم من وهاء الضريبة العامة على الدخل لو لم يوجد هذا الشرط (١) .

(١) - فوائد الدين والقروض التي تخصم في نطاق الضريبة العامة على الدخل هي بصفة عامة فوائد قروض شخصية لا علاقة لها بمزاولة المهنة ، ويعتبر هذا المسلك من جانب المشرع تطبيقاً لفكرة شخصية الضريبة .. راجع : د . السيد عبد العلي - المرجع السابق ذكره - ص ٤٠٠ ..

- وقد ثار خلاف حول مدى خصم فوائد القروض والدين التي يقوم الولي الطبيعي بدفعها نيابة عن أولاده =

٢ - فيما يتعلق بالضرائب المباشرة التي دفعها المعمل خلال السنة السابقة ، فقد قرر المشرع خصمها جميعا من وعاء الضريبة العامة على الدخل باستثناء :

أ - الضريبة العامة على الدخل حيث أنها تعسّد استعمالا للدخل التي فرضت عليه وليست تكليفيا .

ب - الضرائب على الشركات ورسم الأيلولة حيث اعتبرها المشرع ضرائب على رأس المال وليس على الدخل .

ج - استثنى المشرع الضرائب على الثروة العقارية من شروط الدفع الفعلي وقرر وجوب خصمها من وعاء الضريبة العامة على الدخل اكتفاء بمجرد ربطها أو استحقاقها ، ويرجع ذلك الى الرغبة في تسهيل حساب الضريبة العامة ، وتيسيرا على ممولى هذه الضرائب ، كما أنه يصعب التهرب منها .

رابعاً : فيما يتعلق بالتبرعات والاعانات المدفوعة ، نجد أن المشرع قد حدد ما يخصم منها من وعاء الضريبة العامة على الدخل على أساس الجهة المستفيدة منها : فإذا دفعت للحكومة والهيئات العامة ووجندات الحكم المحلي ، فإنها تخصم أيا كان مقدارها . وإن دفعت للمؤسسات الخيرية والجهات الأخرى المشهرة طبقا للمقانون ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي كان الخصم في حدود ٧ ٪ من صافي الإيراد الكلي السنوي

= المقصود من ماله الخاص من وعاء الضريبة العامة على الدخل الخاص به .

وحسب لهذا الخلاف انتهت إدارة الفتوى بوزارة المالية والاقتصاد (ملف ٧٧٤ / ١ / ٤) الى عدم جواز ذلك بسبب استقلال الذمم المالية . راجع التعليقات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ٤ لسنة ١٩٨٨ .

للمعمل (١) .

خاصا : بالنسبة لأقساط الايرادات المعترية لمدى الحياة
وفيها من النفقات التي يلتزم المعمل قانونيا
بدفعها (٢) :

فقد حدد المشرع نسبتها بـ ١٠ ٪ من صافي الدخل السنوي للمعمل ، كما اشترط أن يكون المعمل ملزما بدفعها قانونا أو تنفيذا لحكم قضائي ، وأن يكون المنتفعين منها من تربطهم صلة قرابة بالمعمل (الزوجية والأولاد والمحتاجين) ، وأن تكون هذه المدفوعات بلا مقابل .

سادسا : وفيما يتعلق بأقساط التأمين على الحياة
لصالحه المعمل أو زوجه وأولاده :

نجد أن المشرع قد قرر كذلك أن يخصم من وماء الضريبة العامة على الدخل ولكن في حدود ١٥ ٪ من صافى الايراد السنوي الكلى للمعمل أو ٢٠٠٠ جنيه أبهتأ أقل . . وأذن فإن الاستفادة من هذا الخصم تكون محدودة بنسب معينة ، وأن تكون الأقساط قد دفعت لصالح أشخاص معينين وليس لغيرهم .

- (١) الواقع أن التبرعات والاعانات لا تعتبر تكليفا فعليا لازم الدفع للحصول على الايراد ، الا أن المشرع قد أضفى عليها هذه الصفة تطبيقا لفكرة شخصية الضريبة من جهة ، وتدعيما لروح التعاون في المجتمع من جهة أخرى .
- (٢) يرى البعض ضرورة اعتبار قيم الاعانات والنفقات التي يلتزم بها المعمل أدبيا واجتماعيا ضمن المبالغ واجبة الخصم في هذا المجال بأي مع عدم وجود التزام قانوني مع وقوع عبء اثبات صحة ذلك على عاتق المعمل - انظر في ذلك : د . حسن كمال م . س . ص ٤٠٧ .

سابعاً - في البند الرابع فقرة (ب) ، أجاز
 المشرع خصم المبالغ التي يدفعها العميل لشراء أسهم
 وسندات ، إلا أنه اشترط للاستفادة من هذا الحكم
 أن تكون هذه الأوراق المالية قد طرحت للاكتتاب العام
 بواسطة جهات معينة بذاتها هي شركات المساهمة
 التابعة للمقطاع العام أو الخاص ، عند الانشاء أو زيادة
 رأس المال ، كما أجاز المشرع خصم المبالغ التي دفعها
 العميل لشراء بعض الأوراق المالية الأخرى (سندات التنمية
 الحكومية ، شهادات الاستثمار أو الادخار) أو يودع هذه
 المبالغ في أحد البنوك بشرط أن يكون هذا البنك خاضعاً
 لرقابة البنك المركزي المصري ، وشرط آخر هو عدم تجاوز
 كل فئة المبالغ سالفة الذكر لنسبة ٣٠ ٪ من صافي الدخل
 الكلي وحد أقصى قدره ثلاثة آلاف جنيه سنوياً . . . وقد
 اشترط المشرع كذلك أن يتم ايداع هذه القيم العادية في
 أحد البنوك المشار إليها في نفس السنة التي تم الشراء
 خلالها ، مع استمرار هذا الايداع لمدة ثلاث سنوات متصلة
 يحتج العميل خلالها عن الصرف فيها .

وأخيراً قرر المشرع حداً أقصى للاستفادة
 من خصم قيمة أقساط التأمين وما دفع من مبالغ
 لشراء الأوراق المالية أو الايداع ، وتتلخص هكذا
 الحد الأقصى في عدم تجاوز قيمة كل هذه المبالغ
 أربعة آلاف جنيه سنوياً .

پہنچاؤ اور تحریک

الزجاج المملوك قدّم أقوالاً في فضل الخبز ووجده

(٢) قال المستعجل: انما لا اذكر في هذا الكتاب ما هو في غير هذا الكتاب من
 مقرونين كما ينبغي على المفسر ان يذكر في اربعة اجزاء من الكتاب
 اربعة اجزاء الكلية التي هي في هذا الكتاب على اربعة اجزاء
 ان يقدم اقرا منها بجميع اربادات والتكاليف الواجبة
 الخدم طبقا للعادة (١٤) من هذا الكتاب وان يرد
 الصيغة المستعملة من واقعة

فَإِذَا كَانَ الْعَمَلُ تَامِرًا أَوْ مَجْمُوعًا طَبَهُ أَوْ غَابَ
الْعِلْمُ التَّائِبَةُ وَالْجَنَّةُ وَالْحَيَاةُ الْآخِرَةُ

(م)

ويوضح من هذه المادة ما يلي:

١- الالتزام بتقديم الأرقام مرتبط بزيادة الدخل الكلي
للمصارف الإسلامية والمؤسسات المالية الإسلامية (٣٠ جنيه)
٢- زيادة حجم عملهم وزيادة نسبة الأرباح
٣- أن تكون الأرباح المقدمة من قبل المقرضين كافية
للضريبة الخاصة على الدخل .

٣ - أن يتضمن الأقرار البيانات الخاصة بالمبالغ المنصوص عليها في المادة ٢٩ من هذا القانون (مادة ٥١).

٤ - يتم أداء الضريبة المستحقة من واقع الاقترار
القديم .

• - الملتزم بتقديم الاقرار هو كل شخص زاد دخله السنوي الصافي عن حد الاعفاء المقرر بصرف النظر عن أهلية الشخص أو عمره أو حضوره حيث ألزم المشرع الوكيل أو الولي أو الموصى أو القيم بحسب الأحوال بتقديم الاقرار وعداد الضريبة المستحقة من واقعه في حسابات ضباب الشخص أو صفرته أو الحجر عليه .

- ومن ميعاد وكيفية تقديم الاقرار نصت المادة (١٠٤) على أن " تقدم الاقرارات خلال الأربعة أشهر الأولى من كل سنة على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية .

وطى الملتزم بتقديم الاقرار أن يوقع الاقرار ويقدّمه الى مأمورية الضرائب المختصة مقابل إيصال أو برسالة بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول . .

- وفي حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصى التركة أو الصفي أن يقدم اقرارا بإيرادات الممول من الفترة السابقة على الوفاة ، وذلك خلال أربعة أشهر من تاريخ الوفاة ، وأن يؤدى الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة بذات السعر المنصوص عليه في المادة ٩٦ من هذا القانون .

- وطى الأجنبي الذي ينقطع توطئه بجمهورية مصر العربية أن يقدم الاقرار قبل انقطاع توطئه بستين يوما على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع بسبب مفاجئ يحتاج عن إرادته .

- وفي حالة عدم تقديم الاقرار المشار اليه في الميعاد يلزم الممول بأداء مبلغ اضافي للضريبة يعادل ٢٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي تخفض الى النصف

إذا تم الاتفاق بين الممول والصلحة دون الاحالة الى لجان
الطمعن" (١).

ثانيا : ربط الضريبة :

- تناولت المواد من ١٠٥ الى ١٠٨ ، بيان الأحكام
المتعلقة بربط الضريبة العامة على الدخل ، وقد أشارت
المادة ١٠٦ الى سرهان أحكام الفصل الخامس من الباب
الثاني من الكتاب الأول ، وكذا أحكام البابين السادس
والسابع من الكتاب الثالث من هذا القانون في هــذلك
المجال .

(١) يحق للممول أن يصحح اقراره ، إذا تبين له وجود
أخطاء فيه . فان كان الخطأ ماديا ، فان الفقه
يتفق في مجموعه على حق الممول في تعديله
في أى وقت . وان كان الخطأ موضوعيا مؤثرا فهو
تقدير الضريبة فهنا نجد تعددا في الآراء حيث
يذهب رأى : الى امكانية تعديل هذا الخطأ فهو
أى وقت . وذهب رأى آخر الى أن حق الممول
في اجراء التعديل يظل قائما خلال الفترة
التي حددها القانون لتقدير الاقرار السنوى وينقضى
بانتهاؤها . وذهبت بعض أحكام القضاء
الى استمرار حق الممول في اجراء التعديل طالما
لم يتم ربط الضريبة وذلك حفاظا على الاستقرار
ربط الضريبة . . راجع في ذلك : المستشار وجدى
عبد الصمد والمستشار مدوح عبد الحفيظ " قضاء
الضرائب " - طلم الكتب - القاهرة - ١٩٧٨ ، ص
٣٥٣ ، ود . عادل حشيش ، مرجع سابق ، ص ٢٦٤ ،
د . السيد عبدالمولى - مرجع سابق ص ٤١٣ .

- ومن ثم الباقية (٥) : (١) يمكن استخلاصها من ما يلي :
 ١ - إذا كان محل إقامة العميل في مصر (١) فمستأنرا
 الضريبة ترتبط عليه فيه .

٢ - إذا تعددت مجال إقامة العميل في مصر ،
 فإن الضريبة ترتبط في المكان الذي يمتثل بقرا إيجاليه
 الرئيس إذا كان من ممتلكات أي من الضرائب النوعية
 ما عدا الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة
 على أرباح المهن غير التجارية .

٣ - في الحالة السابقة ، إذا كان الشخص المقيم
 مطلقا الضريبةين الأخيرتين أو أحدهما ، فإن الضريبة
 العامة على الدخل ترتبط عليه في المكان الذي يرتبط
 فيه الضريبة النوعية .

٤ - إذا كان العميل موزعاً في مصر ، فإن الضريبة
 العامة ترتبط عليه في المكان الذي توجد فيه مصالحه
 الرئيسية في مصر .

٥ - وقد تناولت المادة (٧) (١) أيضا الإيجام
 المتعلقة بالظمن في ربط الضرائب النوعية (١) العناصر
 الخاضعة لها ، وكذلك الظمن في ربط الضريبة العامة
 على الدخل حيث نصت على أنه : إذا كان العميل يمسد
 ظمن في ربط أي عنصر من عناصر الدخل أو الإيراد الخاضع
 لضريبة نوعية ، فإن الضريبة العامة على الدخل لا تكون
 واجبة الأداء بالنسبة لعنصر الضريبة النوعية المطعون فيه .
 ويعدل الربط كلما طرأ تعديل على ربط عنصر الضريبة
 النوعية لأي سبب .

وفي حالة الظمن في ربط الضريبة العامة على الدخل

فلا يحال الى لجنة الطعن غير آتية الخلاف التي لم يتناولها الطعن في عنصر الضريبة النوعية وكذلك لا يحال اليها الخلاف الخاص بربط ضريبة نوعية أصبح نهائيا .

- واذا ما حدث تصرف في الايرادات الخاضعة للضريبة ، وكان هذا التصرف قد تم بين الاصل والمسرور (الآباء والأبناء مثلا) أو بين الزوجين خلال السنة الخاضع ايرادها للضريبة والسنوات الخمس التالية لهما ، وسواء كانت هذه التصرفات بمعرض أو بمغير عرض ، وسواء اصبحت على أموال ثابتة أو منقولة ، فهل يحتج بهذه التصرفات في مواجهة مصلحة الضرائب ؟ أجابت على ذلك صراحة المادة (١٠٨) بعدم الاحتجاج بهذه التصرفات في مواجهة المصلحة . وأضافت هذه المادة في فقرتها الثانية : " وتضاف ايرادات ما تمتلكه الزوجة والأولاد القصر من أي مصدر غير الميراث أو الوصية الى ايرادات الزوج أو الأصل خلال سنة التملك والسنوات الخمس التالية لها ، وتعتبر هذه الأموال ضامنة لأداء الضريبة المستحقة نتيجة لاضافة ايراداتها .

- فإذا كان التصرف بمعرض أو كانت ملكية للزوجة أو الأولاد القصر من غير أموال الزوج أو الأصل ، جواز صاحب الشأن أن يقدم الدليل على ذلك " ١٠٨ م / ٣ .

المبحث الرابع تحصيل الضريبة

تناولت العادتان ١٠٩ ، ١١٠ بيان الأحكام المتعلقة بأداء الضريبة وتحصيل بعض المبالغ لحسابها . .

- أما المادة (١٠٩) فقد أحالت على القواعد العامة في التحصيل والتي نصت عليها المادة (٤٢) من القانون الحالي . .

- وقد نصت هذه المادة الأخيرة على ما يأتي :
" يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط بحيث لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة .

وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقا لحكم الفقرة السابقة ، جاز لرئيس مصلحة الضرائب أو من ينيبه تقييدها على مدة أطول بحيث لا تزيد على عدد السنوات الضريبية " .

- ووفقا لما تقتضيه المادة (١٠٢) يقوم الممول بأداء الضريبة المستحقة من واقع الاقرار الذي قد مده في الجهاد المحدد . وفي هذه الحالة ، فان توريده الضريبة يعتبر موثقا الى أن يتحدد الموقف نهائيا بعد فحص الاقرارات وربط الضريبة بصفة نهائية ، وفي هذه الحالة قد تستحق فروق ضمنية على الممول يلتزم بأداؤها فور تسلم التنبيه بصدور الورد (١) .

(١) وعلى مصلحة الضرائب أن تخطر الممول بالتنبيه بصدور الورد خلال ستين يوما من تاريخ موافقة الممول على =

- وفيما يتعلق بالتحصيل لحساب الضريبة ، فقد وردت الأحكام الخاصة به في المادة (١١٠) . ويلاحظ أن المشرع قد قصر هذا النظام على الممولين الذين يملكون العقارات المبنية (١) .

وقد نصت هذه المادة على ما يأتي :

" على كل من يملك مقارا مبنيا أو أكثر يزيد نصيبه في قيمتها الإيجارية على ٢٠٠٠ جنيه سنويا ، أداء مالغ لحساب الضريبة العامة على الدخل تحسب وفقا لأحكام المادة (٩٦) من هذا القانون (٢) .

= تقديرات الأممية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية ، وعليها أن ترد للممول من تلقاء ذاتها المبالغ التي تكون قد وردت اليها بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ إخطاره بالتنبيه بصدور الورد ، والا استحق عليها مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزي المصري على الودائع النقدية ابتداء من نهاية مدة الثلاثين يوما من تاريخ الورد " - ف/٥ - المادة (١١٠) .

(١) وجدير بالذكر أن هذا النظام ليس مستحدثا فقد سبق النص عليه في نطاق هذه الضريبة بمقتضى القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٧٣ .

(٢) وقد بينت هذه العادة الأسعار التصاعدية بالشرائح ، وقد سبقت الإشارة إليها عند تناولنا لبيان سعر الضريبة محل الدراسة .

ويقصد بالقيمة الايجارية القيمة المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية منصوصا منها ٢٠ ٪ وذلك في الأحوال التي يتم فيها تحديد القيمة الايجارية دون خصم هذه النسبة ، وكذلك تخصم الضريبة على العقارات المبنية وطحقاتها (١) التي يقع عبؤها على مالك العقار .

وتؤدي هذه المبالغ في مكاتب التحصيل المختصة بتحصيل الضريبة على العقارات المبنية الواقع في دائرتها أي من العقارات التي يملكها الممول وذلك وفقا للقواعد وفي المواعيد المحدد في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ المشار اليه . وتعتبر قوائم التحصيل الصادرة من هذه المكاتب سندا للوفاء بالضريبة العامة على الدخل في حدود المبالغ المثبتة بها .

وعلى مكاتب التحصيل حصل مالكي العقارات المبنية المشار اليهم وأخطار سلطة الضرائب ببيان معتمد بهؤلاء المالكين وتوريد المبالغ التي تحصلها كل ثلاثة أشهر تحت حساب الضريبة العامة على الدخل إلى سلطة الضرائب وذلك خلال الخمسة عشر يوما التالية لنهاية الثلاثة أشهر المشار اليها .

(١) انظر الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة في الفصل الثاني من الباب السابع من هـ المحاضرات . .

الدَّيْرُ الشَّامِيُّ

الضَّيَّةُ عَلَى أَرْبَاعِ سُكَّانِ الْأُمُورِ

مقدمة :

من أهم المبادئ التي روجت في مشروع القانون الحالي (١٥٧ - ١٩٨١) : التمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة (١) وفي هذا الشأن تضمن المشروع التفرقة بين الضرائب التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيين أساسا وهي الضرائب التي ينظم أحكامها الكتاب الأول ، وبين الضريبة التي تخضع لها شركات الأموال ، وتنظمها الأحكام الواردة في الكتاب الثاني .

والواقع أن هذا التقسيم كان ضروريا للتمهيد للضريبة الموحدة (٢) ، إذ أن الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين - في ظل الضريبة الموحدة تشمل كل أنواع الدخل من ضرائب على إيرادات القيم المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى المرتبات وعلى أرباح المهن غير التجارية ، أما الضريبة على أرباح شركات الأموال ، فعندها واحد وهو أرباح شركات الأموال . . ومن ناحية أخرى ، فإن الأرباح التي تحقّقها هذه الشركات ، ولو أنها تعد في واقع الأمر مجرد أرباح ناتجة عن قيام شخص اعتباري بنشاط يدخل في عداد مجال أو آخر من مجالات النشاط التجاري والصناعي ، إلا أن هذا النشاط تحيط به ظروف وأوضاع تتميز عن تلك التي تحيط بممارسة الشخص الطبيعي لنشاط تجاري أو صناعي .

- ويمكن القول أن استحداث ضريبة خاصة بشركات الأموال يعتبر من أهم ما جاء به القانون الجديد حيث كانت هذه الشركات تعامل ضريبيا معاملة المشروعات الفردية وكانت أرباحها تخضع

(١) انظر المذكرة الايضاحية لهذا القانون .

(٢) من أهم ما يستند اليه المؤيدون للضريبة الموحدة القول بأنها تسطّح الاجراءات للممول كما أنها تؤدى إلى الاستقرار ، أما المعارضون فيرون أنه لا بد من استكمال الوعي الضريبي لدى الممولين ويرون ضرورة وجود جهاز ضريبي ذو خبرة وكفاءة وحصانة . .

لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وقد أدى إنشاء هذه الضريبة - في القانون الحالي - إلى القضاء نهائيا على ما كان موجودا من ازدواج في الضريبة كان يتخلل في انخفاض الجزء الذي لم يتم توزيعه من أرباح العام للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وعندما يوزع هذا الجزء من الأرباح فسيأتي سنة تالية يتم انخفاض مرة ثانية للضريبة على إيرادات القيمة المنقولة .

- ولقد أورد المشرع المواد المنظمة لأحكام هذه الضريبة في الكتاب الثاني - كما ذكرنا - وهي المواد من رقم ١١١ إلى رقم ١٢٧ ، حيث ورد بهذه المواد الأحكام المتعلقة بنطاق الضريبة وسعرها ووعائها والاعفاءات المقررة منها وما يتعلق بتحصيلها .

- وتنقسم دراستنا لهذه الضريبة إلى فصلين :
في الفصل الأول : نوضح خصائصها ونطاقها وحالات الاعفاء منها .

وفي الفصل الثاني : ندرس وعاءها وسعرها وأحكام تحصيلها .

الفصل الأول

خصائص الضريبة ونطاقها والاعفاء منها

المبحث الأول

خصائص الضريبة على أرباح شركات الأموال

من مجموع النصوص المنظمة لأحكام هذه الضريبة ، يمكن استخلاص السمات الآتية :

أولا : ضريبة نوعية مباشرة :

حيث تفرض على نوع معين من أنواع الدخول يتخلل فسي الأرباح المحققة لشركات الأموال من خلال قيامها بنشاطها ، ووفقا للمعيار العطل السائد فان الضرائب على الدخل تعتبر ضرائب مباشرة .

ثانيا : ضريبة تفرض على الأشخاص الاعتباريين :

ويتضح ذلك من تخصيص الكتاب الثاني من القانون الحالي لتنظيم أحكامها ، بينما خصص الكتاب الأول لضرائب الدخل المحقق للأشخاص الطبيعيين ، وسوف نشير في المبحث التالي للأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة .

ثالثا : ضريبة تفرض على الدخل الصافي :

وذلك بعد أن يتم خصم تكاليف الحصول عليه ، ومعها الضريبة يتخلل هنا فو الدخل الصافي وليس الدخل الاجمالي .

رابعا : ضريبة تتوسع في مفهوم الدخل الخاضع لها :

اذ أنها تفرض على الأرباح المحققة نتيجة القيام بالنشاط المحدد للشركة أو الهيئة (أرباح الاستغلال) ، كما أنها تسري

على تلك الأرباح الرأسمالية والتي تنتج عن بيع أو من التعميم
مقابل هلاك أو الاستيلاء على واحد أو أكثر من أصول المشروع
على النحو الذي سنتناوله تفصيلا فيما بعد .

خامسا : ضريبة سنوية :

فهى لا تسرى على الإيراد الناتج عن كل نشاط أو عطية
على حده ، وإنما تسرى على الإيراد الناتج عن كافة الأنشطة
التي تقوم بها الشركات أو الهيئات طوال السنة المالية . .
وإذا كان ذلك يمثل القاعدة العامة ، فإنه لا يخل بها اخضاع
الأرباح الناتجة عن ممارسة بعض صور النشاط الذى لا يستغرق
سنة كاملة فى الأحوال التي تحتم ذلك .

سادسا : ضريبة اقليمية :

فهى تفرض على صافى الأرباح التي تحققها شركات
الأموال داخل مصر بصرف النظر عن موطن أصحابها أو جنسياتهم ،
وهنا يستند المشرع الى المعيار الاقتصادي وحده والمتمثل فى
تحقق الربح نتيجة النشاط الذى يمارس فى مصر . . وقد نصت
المادة ١١١ على ذلك صراحة : " تفرض الضريبة سنوية على صافى
الإيرادات الكلية لشركات الأموال المشتغلة فى مصر " .

ويتطلب على ذلك عدم سريان هذه الضريبة على أرباح
شركات الأموال الموجودة بالخارج حتى لو كانت مطوكة لمصريين
أو حتى أجانب مقيمين فى مصر . .

سابعا : ضريبة تأخذ بعد الاستحقاق :

مثلها فى ذلك مثل الضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية ، أى يكتفى لفرضها أن تستحق الإيرادات أو
العصوفات بصرف النظر عن واقعتى التحصيل أو السداد .

وأخيرا ، يمكن القول أن الشرع قد استهدف من هذه الضريبة تشجيع الاستثمارات في شركات المساهمة لما يمكن أن تسهم به هذه الشركات في تحقيق التنمية وما يتيحها قيامها وممارستها للنشاط من توفير فرص العمل ، كما استهدف تشجيع الاستثمارات الجديدة في مجالات الإنتاج الصناعي ، وسدّوح ذلك من خلال دراستها للاعفاءات المقررة من هذه الضريبة .



المبحث الثاني

نطاق الضريبة

- حددت المادة (١١١) من القانون الحالي النطاق أو المجال الذي تفرض فيه الضريبة والذي تشمل في الجبهات الخاضعة للضريبة ، وهذه الجبهات هي الأشخاص الاعتبارية الآتية :

١ - شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ (١) .

٢ - بنوك (٢) وشركات ووحدات القطاع العام (٣) .

٣ - البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر سواء كانت أصلية أو كان مركزها الرئيسي في الخارج أو كانت فروعاً لهذه البنوك والشركات والمنشآت بالنسبة للأرباح التي تحققها عند مباشرة نشاطها في مصر .

٤ - الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ، ويستثنى من ذلك جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

(١) حل محله القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٢) البنوك الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٢٠ لسنة ١٩٧٥ في شأن البنك المركزي والبنوك المصرفية .

(٣) الشركات والوحدات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٧١ المعدل .

وطى هذا التحديد لنطاق الضريبة يمكن ايهـا
الملاحظات الآتية :

أولا : ما يخضع للضريبة السنوية هو صافي الأرباح
الكلية المحققة لهذه الجهات والمشتغلة في صرأيا كان الغرض
منها .

ثانيا : يلاحظ أن وصف شركات الأموال لا ينطبق على
كل الصور وأشكال التي أوردتها المادة (١١١) ففى
فقراتها الأربعة . . فالهيئات العامة تختلف طبيعتها عن
شركات الأموال ولو أن كليهما تخاطب قانونا باعتبارها شخصا
اعتباريا وحتى لا تخضع للضريبة كافة الهيئات العامة كان أولى
بالمرشع أن يضيف العبارة التالية بعد عبارة الأشخاص الاعتبارية
العامة : " التي يصدر ويتحددها قرار من وزير المالية " (١) .

ثالثا : بيد ومن نص البندين (١) ، (٢) من المادة
السابقة ، أن الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام قانون استثمار
رأس المال العرسى والأجنبى . والمناطق الحرة لا تخضع لأحكام
الضريبة الحالية ، إلا أن الواقع والفهم الصحيح للتشريع الضريبى
يؤكد سريان الأحكام المتعلقة بالضريبة الحالية على هذه المؤسسات
والشركات وذلك عندما تتخذ شكلا من الأشكال القانونية لشركات
الأموال (كأن تكون مثلا شركات مساهمة أو توصية بالأسهم
أو ذات مسؤولية معدودة) . وإذا كان المرشع قد ميز هذه
المؤسسات والشركات بمعاملة ضريبية خاصة حيث قبل لها بعض
الاعفاءات الضريبية فى القانون المذكور (٢) ، فإن ذلك لا يعد وكونه
حافزا وتشجيعا لها لا يثبت أن يزول بعد الوقت المحدد له ،
صالتالى يسترد القانون الضريبى القائم ولايته الكاملة عليها (٣) .

(١) راجع "موسوعة الضرائب فى مصر" - لأحمد حعدى عبد العظيم
وأخريين - القاهرة - ١٩٨٣ - دار النهضة العربية -
ص ١٧٧ وما بعدها .

(٢) قانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والمعدل بق ٣٢ لسنة ١٩٧٧

(٣) راجع . عادل حشيش - مرجع سابق - ص ١٩٢ وما بعدها .

المبحث الثالث

الاعفاء المقررة من الضريبة

وضحت المادتان (١١٩) ، (١٢٠) من القانون الحالي حالات الاعفاء المقررة من الضريبة على أرباح شركات الأموال (١) ووفقا للمادة (١١٩) : " لا تخضع للضريبة الاستهلاكات التي تجربها الشركات الجاملة على امتياز من الجهات الادارية " حتى أثبتت أن استهلاك كل أو بعض رأس المال يبرره هلاك كل أو بعض ما تملك سواء بسبب ما يلحق ممتلكاتها من التلف على توالى الزمن أو بسبب اضطوارها الى تسليمها في نهاية مدة الامتياز الى الجهة المانعة لـ" (٢) " وتبين اللائحة التنفيذية ما يجب مراعاته من الشروط للثبوت في كل حالة عن أن العطية هي استهلاك حقيقى لا يخضع للضريبة " .

- أما المادة (١٢٠) فقد نصت على أنه يعفى من الضريبة ما يلى :

١ - مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التي يقرها البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك من سنة المحاسبة ، وذلك بشرط أن تكون الشركة من شركات المعاهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص وأن تكون أوراقها المالية مقيدة فى سوق الأوراق المالية .

(١) الى جانب حالات الاعفاء الواردة فى هاتين المادتين ، أعفى المشرع بعض الأرباح التي تحققها شركات الأموال الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ - المعدل بأحكام القانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧) والقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ من الخضوع لهذه الضريبة .

(٢) تقابل هذه المادة ما جاء بالمادة (٢) من القانون القديم ١٤ لسنة ١٩٣٦ ، والتعديل الذى طرأ هنا هو أن عبارة "الجهات الادارية" قد حلت محل عبارة "الحكومة =

٢ - الأرباح الناتجة من اندماج الشركة في شركة أخرى أو أكثر ، وذلك طبقاً للشروط المنصوص عليها في القانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ بشأن الاندماج في شركات المساهمة .

٣ - ما تنتجه الأسهم أو الحصص التي تحصل عليها الشركات والجهات المنصوص عليها في المادة (١١٢) من هذا القانون من أرباح في مقابل ما قدمته منها أو نقداً في تأسيس شركة مساهمة أخرى ، بشرط أن تكون الشركة التابعة قد دفعت من أرباحها الضريبة على أرباح شركات الأموال أو تكون معفاة منها .

٤ - الأرباح التي توزعها في كل سنة مالية شركات المساهمة المصرية التي يكون الغرض منها استثمار أموالها في الأسهم والسندات على اختلاف أنواعها وذلك بمقدار ما تحصل عليه من إيرادات تلك الأسهم والسندات خلال السنة المالية المذكورة بالشرطين الآتين :

(أ) أن تكون هذه الإيرادات قد أدبت عنها بالفعل الضريبة النوعية الخاصة بها أو أن تكون معفاة منها بمقتضى القانون (١) .

(ب) أن يكون ٩٠٪ على الأقل من رأس مال الشركة بها في ذلك الاحتياطي والأموال المجمعة والقروض التي تعقدها مخصصة لتوظيفها في الأوراق المالية .

٥ - أرباح شركات تربية النحل (٢) .

= أو غيرها من البيئات العامة" والتي وردت في سياق المادة (٢) من القانون القديم .

(١) هذه الفقرة تقابل الفقرة الثانية من المادة رقم (٦) من ق ١٤ - ١٩٣٩ .

(٢) هذا البند يقابل البند (أ) في المادة ٤ من ق ١٤ - ١٩٣٩ .

٦ - أرباح شركات استصلاح واستزراع الأراضي وذلك على النحو التالي (١) :

(أ) الشركات التي تقام بعد العمل بهذا القانون تعفى لمدة عشر سنوات اعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الأرض منتجة .

(ب) الشركات القائمة وقت العمل بهذا القانون ولم تصبح أراضيها منتجة في هذا التاريخ تعفى لمدة خمس سنوات اعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لاعتبار الأرض منتجة .

(ج) الشركات القائمة وقت العمل بهذا القانون وأصبحت أراضيها منتجة قبل بدء العمل بهذا القانون تعفى لمدة سنتين اعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ العمل بهذا القانون .

ويصدر قرار وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بالقواعد المنظمة لتحديد التاريخ الذي تعتبر فيه الأراضي منتجة .

٧ - أرباح شركات الإنتاج الداجني وحظائر المواشي وتسمينها وشركات صايد الأسماك وذلك على النحو التالي (٢) .

(أ) الشركات التي كانت قائمة وقت العمل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ المشار إليه ، يستمر إعفاؤها لمدة اللازمة لاستكمال مدة الثلاث سنوات المنصوص عليها في ذلك القانون .

(ب) الشركات التي أقيمت بعد العمل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ المشار إليه وكذلك الشركات التي تقام بعد تاريخ العمل بهذا القانون تعفى لمدة خمس سنوات اعتباراً من تاريخ مزاولة النشاط .

(١) هذا نص مستحدث . .

(٢) هذا البند يقابل البند (ب) في العادة رقم ٤٠ فـ ١

النقانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٨ - أرباح الشركات الصناعية التي تقام بعد العمل بهذا القانون وتستعدم حصين طاعلا فأكثر .

ويسرى الاعفاء لعدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الانتعاج .

وبشروط (١) للتمتع بالاعفاء أن يكون لدى الشركة دفاتر سجلات مستندية وحسابات أمينة تعبر عن المركز العالى الحقيقى لها ومنظمة من حيث الشكل وفقا للأصل المعاسبية السليمة ومراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

وواضح من نص الحادتين السابقتين من القانون الحالى ، أن المشرع قد أدخل بعض التعديلات على صياغة الأحكام الواردة فيها بالنسبة لما كان واردا فى الحادتين (٦) ، (٤٠) من القانون القديم (١٤ - ١٩٣٩) ، كما أن المشرع قد استحدث بعض الاعفاءات تشجيعا للاستثمارات والأغراض الاقتصادية .

(١) هذا نص مستحدث .

الفصل الثاني

وعاء الضريبة ، سعرها وأحكام تحصيلها

- وردت الأحكام المنظمة لوعاء الضريبة الحالية في المواد من (١١٣) إلى (١١٧) ، ومن مجموع هذه المواد يمكن القول أن وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال يتحدد بنفس الأسلوب المتبع في تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أى بالفرق بين الإيرادات من جهة ، والتكاليف من جهة أخرى .

أما سعر الضريبة على أرباح شركات الأموال فقد ورد النص عليه في المادة ١١٢ من القانون الحالي ، وفيما يلي بأحكام التحصيل بصفة عامة فقد وردت في المواد من ١٢١ إلى ١٢٦ .

وسيكون تناولنا لموضوعات هذا الفصل في المبحث الثلاثة الآتية :

- المبحث الأول : وعاء الضريبة .
- المبحث الثاني : سعر الضريبة .
- المبحث الثالث : أحكام التحصيل .

المبحث الأول

وعاء الضريبة

المادة الأساسية التي يتحدد على أساسها المعدل الخاضع للضريبة الحالية تنص في : مبدأ السنوية والربح أو الأرباح الصافي . .

وقد تناولت المادتان ١١٣ ، ١١٤ هذين المبدأين ، فوفقا للمادة الأولى " تحدد الضريبة سنويا على أساس صافي الربح خلال السنة السابقة أو في فترة الاثنى عشر شهرا التي أعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال " . .

أما المادة الثانية فقد وضحت الكيفية التى يمكن بهها التوصل الى الربح الصافى (وعا الضريبة) ، حيث نصت على أن صافى الربح الخاضع للضريبة يتحدد على أساس نتيجة الحسابات على اختلاف أنواعها طبقاً لأحكام القانون ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص :

١ - جميع أرباح العقارات التى تشغلها الشركة سواء مطوكة لها أو مستأجرة ، وفى الحالة الأولى تكون العبرة بجار الذى أتعذ أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية .
 إذا لم تكن الضريبة قد ربطت فتكون القيمة على أساس أرباح الجار . . .

٢ - الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى الدائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

٣ - ٢٥ ٪ من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التى تشتريها الشركة لاستخدامها فى الإنتاج وذلك بالإضافة إلى الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة وبحسب الاستهلاك الاسافى اعتباراً من تاريخ الاستخدام فى الإنتاج ولمرة واحدة .

٤ - الضرائب التى تدفعها الشركة ما عدا الضريبة على أرباح شركات الأموال التى تؤدى بها طبقاً للقانون .

٥ - (أ) التبرعات المدفوعة للحكومة وبعثات الحكم المحلى والهيئات العامة أى كان مقدارها .

(ب) التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدى العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى بط لا يجاوز ٧ ٪ من الربح السنوى الصافى للشركة .

٦ - المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار بشرط أن تكون هذه

المخصصات مقيدة بحسابات الشركة وأن تستعمل في الغرض الذى خصصت من أجله ، فإذا اتضح بعد ذلك أنها استعملت فى غير ما خصصت من أجله فإنها تدخل فى إيرادات أول سنة تحسب الفحص .

وفى جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جطة المعخصصات السنوية على ٥ ٪ من الربح السنوى الصافى للشركة .

وتستثنى من أحكام الفقرتين السابقتين المعخصصات الفنية التى تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ .

أما المبالغ التى تأخذها الشركة من أرباحها لتغطية الاحتياطيات على اختلاف أنواعها والتى تعد لتغطية عسارة محتطة أولئح العاطلين مكافآت بزيء مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر فى السنة فلا تخضع من مبدئ الأرباح التى تسرى عليها القريعة .

٧ - أقساط التأمين الاجتماعى المقررة على الشركة لصالح العاطلين بها والتى يتم أدائها للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية .

٨ - المبالغ التى تستقطعها الشركة سنوياً من أموالها وأرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها ، بما لا يجاوز ٢٠ ٪ من مجموع مرتبات وأجور العاطلين بها ، بشرط أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه الشركة لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه الشركة لهذا النظام يقابل التزاماتها بمكافأة نهاية الخدمسة أو المعاش وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة ومستقلة عن أموال الشركة ومستثمرة لحسابه الخاص .

٩ - الأرباح التي تلتزم الشركة بتوزيعها نقداً بنسبة معينة على الماطنين بها طبقاً للقواعد القانونية المقررة في هذا الشأن .

١٠ - كل ما يدفع لأعضاء مجالس الإدارة والمديرين أعضاء مجلس المراقبة في الشركات والجهات المنصوص عليها في المادة (١١١) من هذا القانون ، من مرتبات ومكافآت وأجور ودلات حضور وطبيعة عمل ومزايا نقدية وصحية وغيرها من البدلات أو الجهات الأخرى على اختلاف أنواعها وذلك كله بشرط أن تكون جميع هذه المبالغ خاضعة لأحدى الضرائب النوية أو معفاة منها (١) .

١١ - مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعيات العمومية .

وإذا لم تحقق الشركة ربحاً بل ختم حسابها في نهاية السنة المالية بخسارة ، فإن وفقاً لنص المادة (١١٥) تخصص هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فإذا لم يكف الربح المحقق لتغطية الخسارة بأكملها ، نقل الباقي إلى السنة التالية ، فإذا بقي بعد ذلك جزء من الخسارة نقل إلى السنة التالية وحتى السنة الخاصة ، ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب أية سنة أخرى .

وإذا كانت القاعدة العامة هي محاسبة الشركة ضريبياً من سنة مالية كاملة ، فإن المشرع قد خرج صراحة على هذه القاعدة ، وأجاز محاسبة الشركة عن فترة أقل من السنة وذلك في حالة توقفها عن العمل أو النشاط المنتج للربح . . وتطبيقاً لذلك

(١) هذه الفقرة وما بعدها تقابل الفقرة الثانية والتاسعة والعشرة والهند رابعاً وخامساً من المادة رقم (١) نفي القانون ١٤ - لسنة ١٩٣٩ .

نصت العادة (١١٦) على أنه "إذا توقفت الشركة عن العمل الذي تؤدي الضريبة على أرباحها توقفاً كلياً أو جزئياً، حصلت الضريبة على الأرباح لسنة التاريخ الذي توقفت فيه عن العمل". يقصد بالتوقف الجزئي أنها الشركة لبعض أوجه نشاطها" (١).

وتأكيداً للتوسع في مفهوم الإيراد الخاضع للضريبة الحالية، فإن المشرع قد أخضع لها - ليس فقط الأرباح الناتجة من عمليات الاستغلال العادي، وإنما أخضع أيضاً للضريبة الأرباح الناتجة من العمليات الرأسمالية. وتطبيقاً لذلك نصت المادة (١١٧) على أنه "تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية للشركة وكذا الأرباح المعققة من التصفيات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول سواء أثناء قيام الشركة أو عند انقضاءها".

- "وإذا ما تم استخدام ثمن بيع هذه الأصول أو التصفيات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل في شراء أصول رأسمالية جديدة، تحل محل الأصول المبينة أو الهالككة أو المستولى عليها، وتؤدي إلى زيادة الإنتاج وتحسينه خلال نفس السنة التي تم فيها البيع أو الحصول على التصفيات أو خلال السنتين التاليتين لانتها هذه السنة، تستغل قيمة هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على العمل عن السنة أو السنوات التالية التالية للبيع أو للاستبدال، كل ذلك بشروط امساك دفاتر منتظمة على النمو المحدد في هذا القانون ودين الاخلال بأية مزايا أخرى منصوص عليها فيه".

(١) وفي هذه الحالة أوجب القانون على الشركة اخطاراً مبررة الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف عن العمل، وإلا فإنها تلزم بالضريبة المستحقة على أرباح الاستغلال عن سنة كاملة. كما أوجب القانون على الشركة أيضاً أن تتقدم باقرار مدع بالمستندات اللازمة لتصفية الضريبة خلال ٩٠ يوماً من تاريخ التوقف م ١١٦/٢، ٣.

ولتلافى حدوث الازدواج الضريبي ، أوردت المادة (١١٨) نصاً مؤداه أن تخصم إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة في ممتلكات الشركة والتي خضعت لأحدى الضرائب النوعية أو أُخفيت منها بمقتضى القانون ، من مجموع الربح الصافي السدى تسرى عليه الضريبة على أرباح شركات الأموال وذلك بمقتدار مجموع الإيرادات المشار إليها بعد خصم نصيبها في صاريها وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠ ٪ من قيمة تلك الإيرادات .

ويسرى نفس الحكم على إيرادات الأراضي الزراعية العقارات المبنية الداخلة في ممتلكات الشركة بحيث تخصم من الإيرادات من مجموع الربح الصافي الذى تسرى عليه الضريبة على أرباح شركات الأموال بعد استبعاد ١٠ ٪ من اجمالي الإيرادات ، وشرط أن تكون هذه الإيرادات داخلة في جلة إيرادات المنشأة . وفى كلتا الحالتين لا يجوز خصم أية تكاليف متعلقة بهذه الإيرادات .

— —

- وجدير بالذكر أن نهدى الملاحظتين الآتيتين :

الملاحظة الأولى : هناك عدة تكاليف أخرى واجبة الخصم من الإيراد الاجمالى ، بالإضافة الى ما أوردته المادة (١١٤) سالفة الذكر ، ومن أهمها : المرتبات والأجور ، الاكراميات العمولات ، الدين المعدوم ، والتعويضات والغرامات والعسوفات القضائية ، والغوائد المدنية ، وخسائر السرقة والاختلاس ، وسروفات السيارة ، وأقساط التأمين وصاريها التأسيس والاطان ، وغيرها مما سبق أن ذكرنا بعضها تفصيلاً عند تناولنا للتكاليف واجبة الخصم من الإيراد الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

الملاحظة الثانية : ما أوردته المادة (١١٤) فى بنودها من ١ الى ٨ يتفق تماماً مع ما سبق أن عرضناه تفصيلاً فى المادة (٢٤) من القانون الحالى ، ونحن بصدد الحديث عن التكاليف

واجبة الخصم من الإيراد الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . أما البنود الأخرى والتي وردت في المادة (١١٤) والتي تتعلق بصفة خاصة بالضريبة الحالية ، فقد تضمنت بعض المبالغ واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة لها ، فانها تتدخل فيما يلي :

أ - حصة العاطلين في الأرباح نقدا ، حيث أن هذه الحصة النقدية تعتبر مكسبة للمرتبات والأجور المستحقة للعاطلين ومن ثم فهي تخضع للضريبة على المرتبات والأجور .

ب - كل ما يدفع لأعضاء مجالس الإدارة والمديرين أعضاء مجلس الرقابة : وهنا يشترط - حتى يتم خصم هذه المبالغ - أن تكون خاضعة لأحدى الضرائب النوعية أو معفاة منها .

ج - مقابل حضور الجمعيات العامة :

وحكمة خصم هذا المقابل تتدخل في تلافي حدوث الازدواج الضريبي ، حيث أن هذا المقابل يخضع - كما وضعنا فيما سبق (١) - للضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

(١) راجع ما سبق أن وضعناه في تحديد نطاق الضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

المبحث الثاني

سعر الضريبة

- وفقا لنص المادة (١١٢) من القانون الحالي : " يكون سعر الضريبة ٣٢ ٪ من صافي الأرباح الكلية السنوية للشركة ، وذلك فيما عدا أرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه من غير الجهات المنصوص عليها في البند (٤) من المادة السابقة فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠.٥٥ ٪ .

- وعلى هذا النص نهدى الملاحظات الآتية :

أولا : سعر الضريبة على أرباح شركات الأموال هو سعر نسبي ثابت يفرض على صافي الأرباح ، وليس على مجمله .

ثانيا : وفقا لهذا النص وما يرد في نص المادة (١١١) يلاحظ أن المشرع قد ميز بين نوعين من سعر الضريبة كما ميز بين أنواع ثلاث من الشركات أو الجهات من حيث خضوعها للضريبة الحالية :

أ - فالسعر الأول هو ٣١ ٪ يفرض على صافي الأرباح الكلية السنوية للشركات والجهات التي حددتها المادة ١١١ في بنودها الأربعة سالفة الذكر .

ب - أما السعر الثاني وهو ٤٠.٥٥ ٪ فقد جعل المشرع فرضه قاصرا على نوعين من الشركات هو الشركات المتخصصة في البحث عن البترول وإنتاجه دون أن تكون داخلية في جهة من الجهات التي أوردها البند الرابع من المادة (١١١) وهي (الهيئات العامة وغيرها ، الأشخاص الاعتبارية العامة ، الخ) .

ج - يمكن القول بما لما تقدم : أن الجهات الخاضعة للضريبة الحالية بسعر ٣٢ ٪ هي : شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة ، البنوك وشركات وحواسدات

القطاع العام ، والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ،
والهيئات العامة والأشخاص الاعتبارية العامة .

أما الجهات المستثناة من الخضوع للضريبة الحالية
فإنها تتخل في جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

أما فيما يتعلق بشركات البحث عن البترول وإنتاجه ،
فهى ، ومصرحة النص ، هى الجهات الوحيدة التى تخضع
أرباحها للسعر الأعلى : ٤٠ر٥٥ ٪ بشرط ألا تكون ضمن
الهيئات العامة والأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاو له
من نشاط خاضع للضريبة .

المبحث الثالث

الأحكام المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها

- حتى يتم أداء الضريبة الحالية ، فإنها تربط طمس
أساس اقرارات تقدمها الشركات والجهات الخاضعة لها ، ووفقا
لنص المادة (١٢٤) : " تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية
الثابتة من واقع الاقرار المقدم من الشركة اذا قبلته مصلحة الضرائب " .

أولا : الاقارات : (المواد : ١٢١ ، ١٢٢ ، ١٢٣) :

- ميزالشرع الضريبي - فيما يتعلق بتقديم الاقرارات -
بين الجهات الخاضعة للضريبة ، فوفقا لنص المادتين ١٢١ ، ١٢٢
تلتزم شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة
وكذا البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر ،
بان تقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ٣٠ يوما - من
تاريخ اقرار الجمعية العمومية للحساب السنوى أو خلال ٣٠ يوما
من التاريخ المحدد فى نظامها لتصدق الجمعية العمومية عليه ،
اقرارا مبينا فيه مقدار أرباحها أو خسائرها حسب الأحوال .

مع وجوب أن يكون الاقرار معتددا من أحد المحاسبين
المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقا لأحكام
القانون ١٣٣ - ١٩٥١ بشأن مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة .
وأن يكون مرفقا به : صورة من آخر ميزانية معتددة وصورة من
حساب التشغيل والتجارة والأرباح والخسائر وكذلك كشف بيان
الاستهلاكات التى أجريت . وعلى الجهة أن تؤدى الضريبة
من واقع هذا الاقرار فى الميعاد المحدد . وفى حالة عدم
تقديم الاقرار فى الميعاد ، تلتزم الجهة بدفع مبلغ اضافى
يعادل ٢٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي ،
يخض الى النصف فى حالة الاتفاق بين الجهة والمصلحة
دون احالة الى لجان الطعن .

- أما فيما يتعلق بينوك وشركاؤه بـ وحدات القطاع العام ، وكذا الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة (باستثناء جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع) ، فإن هذه الجهات تلتزم بأن تقدم - خلال ٣٠ يوما - من تاريخ انتهاء الأجل المحدد قانونا لتقديم ميزانياتها ، اقرارا مؤقتا من واقع دفاترها تبين فيه نتيجة عملياتها من ربح أو خسارة . ويجب أن ترفق بهذا الاقرار الوثائق التي سبق ذكرها . كما يجب أن يكون موقعا من أحد المحاسبين أو من الجهاز المركزي للمحاسبات - وتلتزم هذه الجهات بتقديم الاقرار النهائي وأداء فرق الضريبة المستحقة خلال ٣٠ يوما من تاريخ اعتماد ميزانياتها ، كما يكون لها أن تسترد ما دفعته بالزيادة مما استحق عليها طبقا للاقرار النهائي .

- ويجب على كل من الجهات سالفة الذكر أن تقدم الى مأموارية الضرائب المختصة معاضر وملخصات القرارات التي تصدرها الجمعية العمومية والقرارات التي تصدر من مجلس الادارة أو مجالس المراقبة المتعلقة بتوزيع الأرباح ، وذلك كله في موعد غايته ٣٠ يوما من تاريخ صدورها .

ثانيا : ربط الضريبة :

وتنظم المواد (١٢٤ ، ١٢٥ ، ١٢٦) . حيث نصت المادة الأولى على أن الضريبة تربط على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الاقارارات ، وللصلحة أن تصحح الاقارارات وتعدها كما يكون لها عدم الاعتماد بالاقارارات وتحديد الأرباح بطريق التقدير . وفي حالة عدم مطابقة الاقارارات للحقيقة ، كان للصلحة أن تلزم الجهة بأداء مبلغ اضافي للضريبة بواقع ١٠٪ من فرق الضريبة المستحقة بحد أقصى مقداره ١٠٠٠ جنيه وبضاعف المبلغ في حالة تكرار المخالفة .

أما المادة الثانية (١٢٥) فقد نصت على أنه يجب على الصلحة أن تخطر الشركة بكتاب موصى عليه بعلم المحاسب

بعضا مربوط الضريبة صحتها وأن تدعوها إلى موافاتها
كتابة بملاحظات على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذي
أجرته مصلحة وذلك خلال شهر من تاريخ تسلم الاخطار .

ثالثا : تحصيل الضريبة :

" يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط
بحيث لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عليها الضريبة " .

" وإذا طرأت ظروف عامة أو خاصة بالشركة تحول دون تحصيل
الضريبة وفقا لحكم الفقرة السابقة ، جاز لرئيس مصلحة الضرائب
أو من ينيبه تفسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي
السنوات الضريبية (١٢٧م ف ١ ، ٢) .

- ويسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق
لها بمقتضى هذا القانون بعض خمس سنوات تبدأ من اليوم
التالي لانتهاج الأجل المحدد لتقديم الاقرار المنصوص عليه
في المادتين ١٢١ ، ١٢٢ - (١/١٧٤م) .

* * *

- بعد أن انتهينا من دراسة الضرائب على الدخل
وفقا لأحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، نرى أن نعرض فيما
يلي الأحكام التي وردت في القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ تعدد
لبعض المنصوص في قانون الضرائب على الدخل المشار اليه .
وذلك حتى يكون القارى قد أحيط علما بالقانونين معا ، وكذلك
أهم ما ورد من أحكام في اللائحة التنفيذية لهذا القانون :

أولا : تعديلات على قانون الضرائب بالقانون رقم
٨٧ لسنة ١٩٨٣ (١) بشأن تعديل قانون الضرائب
على الدخل الصادر بق ١٥٧ - ١٩٨١ .

المادة الأولى :

" يستبدل بنصوص المواد ٢٩ فقرة رابعة و ٨٣ و ٣١ فقرة ثالثة و ٩٦ و ١١٢ و ١١٦ فقرة ثالثة و ١٢٩ فقرة أولى و ١٥٩ فقرة أولى من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ النصوص الآتية :

م ٢٩ / ٤ :

" وطيه أيضا خلال ستين يوما من تاريخ التوقف أن يتقدم باقرار مبينا نتيجة العطيات بالمنشأة حتى تاريخ التوقف ووفقا به المستندات والمبيانات اللازمة لتصفية الضريبة."

م ٣١ : بعد اعمال حكم المادة ٣٢ من هذا القانون يحدد سعر الضريبة على الوجه الآتى :

- ٢٠ % على ال ١٠٠٠ جنيه الأولى .
- ٢٣ % على ال ١٥٠٠ جنيه الثانية .
- ٢٧ % على ال ٢٠٠٠ " " .
- ٣٢ % على ال ٢٥٠٠ " " .
- ٣٥ % على ال ٣٠٠٠ " " .
- ٣٨ % على ال ٣٥٠٠ " " .
- ٤٠ % على ما زاد على ذلك .

وطو أنه بالنسبة الى أرباح المنشآت الصناعية من نشاطها الصناعي والآرباح الناتجة من عطيات التصدير، يكون

(١) صدر هذا القانون في ٥ يوليو سنة ١٩٨٣ .

سعر الضريبة على الوجه الآتى :

- ٢٠ ٪ على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى
- ٢٣ ٪ على الـ ١٥٠٠ جنيه الثانية
- ٢٧ ٪ على الـ ٢٠٠٠ جنيه الثالثة
- ٢٢ ٪ على ما زاد على ذلك ..

ويقصد بالمنشآت الصناعية في تطبيق حكم هذه المادة المنشآت العقيدة بالسجل الصناعى وفقا لأحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧ فى شأن السجل الصناعى ، وكذلك المنشآت التى لا ينطبق عليها أحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧ المشار اليه اذا كانت تزاوئ أحد أوجه النشاط المدرجة فى القوائم التى يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية .

مادة ٣/٨٣ :

" وعلى الممول أيضا خلال ستين يوما من تاريخ الانقطاع أن يتقدم باقوار مينا به نتيجة نشاطه حتى تاريخ الانقطاع مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة " .

مادة ٩٦ :

" يحدد سعر الضريبة سنويا على الوجه الآتى :

- الشرحة الأولى : حتى ٢٠٠٠ جنيه معفاة
- " الثانية : أكثر من ٢٠٠٠ - ٣٠٠٠ جنيه ٨ ٪
- " الثالثة : " ٣٠٠٠ - ٤٠٠٠ " ٩ ٪
- " الرابعة : " ٤٠٠٠ - ٥٠٠٠ " ١٠ ٪
- " الخامسة : " ٥٠٠٠ - ٦٠٠٠ " ١١ ٪
- " السادسة : " ٦٠٠٠ - ٧٠٠٠ " ١٢ ٪

الشريحة السابعة :	أكثر من ٧.٠٠٠ - ٨.٠٠٠ جنيه	% ١٣
الثامنة :	أكثر من ٨.٠٠٠ - ٩.٠٠٠	% ١٤
التاسعة :	٩.٠٠٠ - ١٠.٠٠٠	% ١٥
العاشرية :	١٠.٠٠٠ - ١٢.٠٠٠	% ١٨
الحادية عشرة :	١٢.٠٠٠ - ١٥.٠٠٠	% ٢٢
الثانية عشرة :	١٥.٠٠٠ - ٢٠.٠٠٠	% ٢٤
الثالثة عشرة :	٢٠.٠٠٠ - ٢٥.٠٠٠	% ٢٦
الرابعة عشرة :	٢٥.٠٠٠ - ٣٠.٠٠٠	% ٢٨
الخامسة عشرة :	٣٠.٠٠٠ - ٤٠.٠٠٠	% ٣٠
السادسة عشرة :	٤٠.٠٠٠ - ٥٠.٠٠٠	% ٣٢
السابعة عشرة :	٥٠.٠٠٠ - ٦٠.٠٠٠	% ٣٥
الثامنة عشرة :	٦٠.٠٠٠ - ٧٠.٠٠٠	% ٤٠
التاسعة عشرة :	٧٠.٠٠٠ - ٨٠.٠٠٠	% ٤٥
العشرون :	٨٠.٠٠٠ - ١٠٠.٠٠٠	% ٥٠
الحادية والعشرون :	١٠٠.٠٠٠ - ١٢٠.٠٠٠	% ٥٥
الثانية والعشرون :	١٢٠.٠٠٠ - ١٥٠.٠٠٠	% ٥٥
الثالثة والعشرون :	أكثر من ٢٠٠.٠٠٠ جنيه	% ٦٥

وذلك فيما عدا :

(أ) أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعي والأرباح الناتجة من عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢ % .

(ب) أرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه من

غير الجهات المنصوص عليها في البند ٤ من المادة ١١١ من هذا القانون ، فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٥٥ ر ٤٠ % .

مادة ٣/١١٦ :

" وطبها أيضا خلال ستين يوما من تاريخ التوقف
أن تتقدم باقرار مينا به نتيجة عطياتها حتى تاريخ
التوقف مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة "

مادة ١/١٢٩ :

" يحظر على المختصين في الحكومة و وحدات الحكم
المحلى والهيئات العامة وشركات ووحدات القطاع العام
والشركات المنشأة طبقا لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤
بشأن نظام استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة
والقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الشركات
المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية
المحدودة أو بمقتضى قوانين خاصة والجمعيات التعاونية
والمؤسسات الصحفية وغيرها من المؤسسات الخاصة والمعاهد
التعليمية والنقابات والروابط والأندية والاتحادات والمستشفيات
والفنادق ودور النشر بالقطاع الخاص وفروع الشركات
الأجنبية التعامل مع موطى الضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية أو الضريبة على أرباح المهن غير التجارية أو مع
الجهات المنصوص عليها في البندين ١ ، ٣ من المادة
١١١ من هذا القانون الا اذا كان لدى الممول أو الجهة
بطاقة ضريبية ثبت بها تاريخ تقديم الاقرار عن آخر سنة
ضريبية . وطى المختصين المشار اليهم اثبات بيانات هذه
البطاقة في الطلبات المقدمة اليهم من هؤلاء الممولين
أو من الجهات المذكورة . "

مادة ١/١٥٩ :

" تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف

بين المعمول والصلة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون وكذلك بنظر الخلافات التي كانت تخص بها لجان الطعن المنصوص عليها في القانون رقم ١٤٣ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أبدا على الشركات والقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة".

المادة الثانية :

يضاف الى قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ النص الآتي :

مادة ٨٤ : فقرتان أعيدتا :

"ويكون لصلة الضرائب عند تحديد أو تقدير إيرادات المعمول الاعتداد بالمبالغ الواردة في إقرارات ممولى الضريبة العامة على الدخل طبقا لأحكام البند "هـ" من المادة ١/٩٩ من هذا القانون .

ويكون اثبات أداء هذه المبالغ بكافة طرق الاثبات .

مادة ١/٩٩ - بند "هـ" :

المبالغ التي سددتها لأعضاء النقابات المهنية والحرفيين مقابل خدمات أدت له . ويشترط لخصم المبالغ المنصوص عليها في الفقرة "هـ" من البند ألا يجاوز مجموعها ١٠ ٪ من صافي الدخل الكلي السنوى للمعمول وحد أقصى مقداره (١٠٠٠ جنيه) ، وألا يكون قد سبق خصمها من مبالغ أى ضريبة نوعية ، ويكون للمعمول اثبات سداد هذه المبالغ بكافة طرق الاثبات .

مادة ١٢٧ - فقرة أخيرة :

" وتسرى على الجهات المعنية في البندين ١ ، ٣ من المادة ١١١ من هذا القانون أحكام الخصم والاضافة والتحصيل لحساب الضريبة المنصوص عليها في القسم الثاني من الفصل السادس من الباب الثاني من الكتاب الأول من هذا القانون .

مادة ١٢٣ - فقرة قبل الأخيرة :

" كما يلتزم كل موطن من الممولين المنصوص عليهم في الفقرة الأولى من هذه المادة أن يحصل من مصلحة الضرائب على البطاقة الضريبية المنصوص عليها بالمادة ١٢٨ من هذا القانون ."

مادة ١٨٧ - أولاً ، بنسبة :

" عدم الحصول على البطاقة الضريبية ."

مادة (١٩٥) - فقرة أخيرة :

" ويكون لهذا الصندوق شخصية معنوية مستقلة ."

المادة الثالثة :

" ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، ويلغى كل حكم يخالف أحكامه ، ويعمل به اعتباراً من أول الشهر التالي لتاريخ نشره فيما عدا :

- ١ - المادتين ٣١ ، ١١٢ فيعمل بهما اعتباراً من السنة الضريبية ١٩٨٣ ، أو السنة الطالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقاً لتاريخ نشر هذا القانون .
- ٢ - الفترتين الأخسرتين من المادة ٨٤ والمادة ٩٦ ، والبندين (هـ) من المادة ١/٩٩ فيعمل بهما اعتباراً من السنة الضريبية ١٩٨٣ .

فهرس

رقم الصفحة	الموضوع
٣	■ مقدمة :
	(اهدية الضرائب - ذاتية القانون الضريبي) التطور التاريخى للنظام الضريبي المصرى <u>خطة الدراسة</u>
١٤	■ <u>الباب الاول</u> : الدور الاقتصادى والاجتماعى للضرائب
١٧	- <u>الفصل الاول</u> : الدور الاقتصادى للضرائب
١٩	المبحث الاول : اثر الضرائب فى الاستهلاك والادخار .
٢٤	المبحث الثانى : اثر الضرائب فى الانتاج
٢٧	المبحث الثالث : دور الضرائب فى التبادل الخارجى
٣٢	- <u>الفصل الثانى</u> : الدور الاجتماعى للضرائب
٣٤	المبحث الاول : دور الضرائب فى مواجهة بعض المشكلات الاجتماعية
٣٨	المبحث الثانى : دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية
٤٥	■ <u>الباب الثانى</u> : الضرائب على الايرادات العقارية
٤٧	مقدمة

رقم الصفحة	الموضوع
٦٥	■ الباب الثالث : الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة
٦٦	مقدمة
٦٩	الفصل الأول : نطاق سريان الضريبة والاعفاءات المقررة .
٦٩	- المبحث الأول : خصائص الضريبة وشروط سريانها والواقعة المنشئة لها
٧٦	- المبحث الثاني : الإيرادات الخاضعة للضريبة (النطاق المحدد لسريانها)
٩٩	- المبحث الثالث : الاعفاءات المقررة في الضريبة
١٠٤	الفصل الثاني : تحديد وعاء الضريبة وسعرها وتحويلها
١٠٤	- المبحث الأول : تحديد وعاء الضريبة وسعرها
١٠٨	- المبحث الثاني : تحويل الضريبة
١١٨	■ الباب الرابع : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
١١٩	مقدمة
١٢٠	الفصل الأول : نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة منها

رقم الصفحة	الموضوع
١٢١	- المبحث الأول : الخصائص المميزة للضريبة
١٢٧	- المبحث الثاني : الشروط الواجبة لسيان الضريبة
١٣٤	- المبحث الثالث : نطاق الضريبة (الحالات التي تخفج ارباحها للضريبة)
١٤٩	- المبحث الرابع : الإعفاءات المقررة من الضريبة
١٥٢	<u>الفصل الثاني : وعاء الضريبة</u> (بحرها واعكام تحصيلها وعاء الضريبة)
١٨٨	- المبحث الثاني : بحر الضريبة وربطها
	■ <u>الباب الخامس :</u>
٢٠٣	الضريبة على المرتبات والاجور
٢٠٥	مقدمة
٢١٠	<u>الفصل الأول : خصائص الضريبة على المرتبات والاجور</u>
٢١٨	<u>الفصل الثاني : نطاق سريان الضريبة على المرتبات والاجور</u>
٢١٩	- المبحث الأول : المادة الخافعة للضريبة على المرتبات والاجور

رقم الصفحة	الموضوع
٢٢٥	- المبحث الثانى : الشخص الخافع للضريبة على المرتبات والاجور والجهل المكلفة بتوريد الضريبة
٢٢٩	- المبحث الثالث : الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات
٢٣٣	<u>الفصل الثالث</u> : الاعفاءات المقررة من الضريبة على المرتبات والاجور
٢٤٢	<u>الفصل الرابع</u> : وعاء الضريبة على المرتبات والاجور
٢٤٤	- المبحث الاول : تحديد العناصر التى تدخل فى وعاء الضريبة
٢٤٩	- المبحث الثانى : المبالغ التى تخرج من وعاء الضريبة
٢٥٨	<u>الفصل الخامس</u> : سعر وحساب الضريبة على المرتبات والاجور
٢٦٥	<u>الفصل السادس</u> : اقرارات الضريبة على المرتبات والاجور وتميلها والظمن فيها

رقم الصفحة	الموضوع
٢٧٧	٣ الباب السادس : <u>الضريبة على ارباح المهن غير تجارية</u>
٢٧٩	مقدمة
٢٨٣	<u>الفصل الاول : خصائص الضريبة على ارباح المهن غير تجارية</u>
٢٩٠	<u>الفصل الثاني : نطاق سريان الضريبة على ارباح المهن غير تجارية</u>
٢٩١	- المبحث الاول : المهن الخاضعة للضريبة
٣٠٠	- المبحث الثاني : شروط الخفوع للضريبة
٣١٠	<u>الفصل الثالث : الاعفاء من الضريبة على الارباح المهن غير تجارية</u>
٣١٩	<u>الفصل الرابع : وعاء الضريبة على المهن غير تجارية</u>
٣٢٣	<u>الفصل الخامس : سعر الضريبة على ارباح المهن غير تجارية</u>
٣٢٤	<u>الفصل السادس : التزامات الممولين وربسطة واداء الضريبة</u>
٣٢٩	الفصل ٣ الباب السابع : <u>الضريبة العامة على الدخل المعاملة الضريبية للايراد العام</u>
٣٣٠	مقدمة

الموضوع	رقم الصفحة
<u>الفصل الأول : نطاق الضريبة والإعفاءات</u>	
المعقولة منها .	٢٢٢
- المبحث الأول : خصائص الضريبة	٢٢٢
- المبحث الثاني : نطاق الضريبة	٢٢٦
- المبحث الثالث : الإعفاءات المعقولة من الضريبة	٢٤٧
<u>الفصل الثاني : وعاء الضريبة وربطها وتحصيلها</u>	٢٥٥
- المبحث الأول : الواقعة المنشئة لدين الضريبة وسعرها	٢٥٦
- المبحث الثاني : تحديد وعاء الضريبة	٢٥٩
- المبحث الثالث : التزام الممول بتقديم اقرارات وربط الضريبة	٢٧٥
- المبحث الرابع : تحصيل الضريبة	٢٨٠
<u>الباب الثامن : الضريبة على ارباح شركات الاموال</u>	٢٨٢
مقدمة	٢٨٤
<u>الفصل الأول : خصائص الضريبة ونطاقها والإعفاء منها</u>	٢٨٦

رقم المطبعة	الموضوع
٢٨٦	- المبحث الاول : خصائص الضريبة على ارباح شركات الاموال
٢٨٩	- المبحث الثاني : نطاق الضريبة
٢٩١	- المبحث الثالث : الاعفاءات المقررة من الضريبة
٢٩٥	<u>الفصل الثاني : وعاء الضريبة، سعرها واحكام تحصيلها</u>
٢٩٥	- المبحث الاول : وعاء الضريبة
٤٠٢	- المبحث الثاني : سعر الضريبة
٤٠٤	- المبحث الثالث : الاحكام المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها

رقم الايداع بدار الكتب

٧٨٥٣ / ١٩٩٠

